

LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

# LA SIMULACIÓN TRIBUTARIA

Prólogo de  
Gonzalo Quintero Olivares

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO  
2024

# ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
PRÓLOGO.....	17

## PRIMERA PARTE

### SIMULACIÓN CIVIL Y SIMULACIÓN TRIBUTARIA

CAPÍTULO 1. PLAN Y ENFOQUE DE LA OBRA .....	35
I. PLAN Y PERSPECTIVA DE LA OBRA.....	35
II. UNA CUESTIÓN PREVIA DE CARÁCTER TERMINOLÓGICO .....	38
CAPÍTULO 2. ALGUNAS IDEAS SUSTANTIVAS SOBRE LA SIMULACIÓN .....	39
I. ASPECTOS ESENCIALES DE LA SIMULACIÓN EN DERECHO PRIVADO .....	39
1. El concepto de simulación.....	39
2. Las teorías de la causa y de la declaración.....	41
3. Los rasgos identificadores de la simulación .....	43
3.1. El acuerdo simulatorio .....	43
3.2. El móvil pretendido y la causa de la simulación. El negocio disimulado.....	44
3.3. El engaño al que se llega por la ocultación.....	46

	Pág.
4. Efectos de la simulación.....	47
5. Clases de simulación .....	49
5.1. Simulación absoluta.....	50
5.2. Simulación relativa .....	51
<b>II. LA ADOPCIÓN DE LA SIMULACIÓN POR EL DERECHO TRIBUTARIO</b>	<b>52</b>
1. Rasgos característicos.....	52
1.1. La minimalista regulación de la simulación en la LGT .....	52
1.2. La irrupción de la Administración en tanto que tercero de buena fe	54
1.3. Efectos y consecuencias de la apreciación de simulación: inoponibilidad de la realidad declarada simulada.....	56
2. Negocio disimulado y hecho imponible efectivamente realizado .....	59
3. La autonomía del Derecho tributario en los efectos de la declaración de simulación.....	61
4. La simulación absoluta en la encrucijada.....	65
5. El motivo fiscal, la economía de opción y la economía de opción inversa	68
6. La relación tributaria subyacente y el móvil fiscal.....	73
7. Los elementos constitutivos de la simulación. El engaño en lo tributario, en particular .....	77
7.1. La ocultación en Derecho tributario sancionador .....	77
7.2. La ocultación produce el engaño y el engaño la simulación .....	79
8. Prevalencia de la teoría de la realidad: la STC 120/2005.....	87
 <b>CAPÍTULO 3. LA PRUEBA DE LA SIMULACIÓN.....</b>	 <b>93</b>
I. LA PRUEBA DE LOS HECHOS Y DE SU SIGNIFICACIÓN JURÍDICA	93
II. INDICIOS Y PRESUNCIONES.....	95
III. EN TORNO A LA POSIBILIDAD DE SANCIONAR A PARTIR DE TALES INDICIOS Y PRESUNCIONES.....	101
IV. ELENCO DE INDICIOS HABITUALES DE SIMULACIÓN CIVIL Y TRIBUTARIA .....	103
1. El Caso Goldfinger .....	106
1.1. Compraventa de las acciones de Malibu S.A. en 2001.....	107
1.2. Compraventa de acciones de Google en 2005 .....	109
V. LA VALORACIÓN UNITARIA DE LOS INDICIOS Y EL RIESGO DE PREDOMINIO DEL MOTIVO FISCAL .....	110
1. El Caso CEMEX.....	114

	Pág.
VI. LOS CONTRAINDICIOS .....	117
VII. RECAPITULACIÓN.....	121

SEGUNDA PARTE

**LA SIMULACIÓN COMO INSTRUMENTO  
PARA COMBATIR EL FRAUDE FISCAL**

<b>CAPÍTULO 4. LA SIMULACIÓN Y EL RESTO DE LAS FIGURAS PREVISTAS PARA LUCHAR CONTRA EL FRAUDE FISCAL.....</b>	<b>127</b>
<b>I. LA CALIFICACIÓN .....</b>	<b>129</b>
1. Significado y regulación legal. Los arts. 13 y 115 de la LGT.....	129
2. La calificación atañe a una controversia jurídica y es una operación eminentemente jurídica .....	133
3. El uso de la calificación en la lucha contra la elusión fiscal y sus límites.	139
3.1. La doctrina de la no intercambiabilidad de los mecanismos antifraude .....	143
3.2. El caso de los agentes de jugadores del Real Madrid y del FC Barcelona .....	148
4. Sancionabilidad de la recalificación .....	153
<b>II. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA.....</b>	<b>157</b>
1. La simulación como alternativa.....	158
2. El caso de las planificaciones fiscales para permitir deducir el IVA soportado .....	165
3. La búsqueda de un criterio diferenciador entre simulación y conflicto....	171
4. La artificiosidad de los negocios como rasgo propio del conflicto en la aplicación de la norma.....	175
5. La posición clarificadora del Tribunal Constitucional.....	179
<b>III. LA INTRODUCCIÓN DE NUEVAS FIGURAS EN LA LUCHA           CONTRA EL FRAUDE FISCAL: EL NEGOCIO INDIRECTO           Y EL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN LA SENDA DE LA           INTERPRETACIÓN ECONÓMICA .....</b>	<b>181</b>
1. El negocio indirecto.....	183
2. La doctrina del levantamiento del velo .....	185
2.1. Límites a la aplicación de esta tesis en el Derecho tributario y el Derecho penal .....	185
2.2. El Caso Nóos.....	194

	Pág.
IV. DE LA SOMBRA DE LA INTERPRETACIÓN ECONÓMICA AL RECURSO A LA EQUIDAD.....	200

### TERCERA PARTE

## LA IDENTIFICACIÓN, RECONSTRUCCIÓN Y CUANTIFICACIÓN FISCAL DE LA OPERACIÓN DISIMULADA

<b>CAPÍTULO 5. LA POTESTAD ADMINISTRATIVA DE DECLARAR LA SIMULACIÓN Y DETERMINAR LA OPERACIÓN DISIMULADA</b>	<b>209</b>
I. LA SIMULACIÓN COMO POTESTAD ADMINISTRATIVA Y LA NECESIDAD DE UN PROCEDIMIENTO PARA DECLARAR SU EXISTENCIA.....	210
1. La calificación no requiere un procedimiento propio al ser una prolongación de la labor interpretativa.....	213
2. El procedimiento que rige para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.....	215
3. El procedimiento para declarar la simulación .....	217
II. REFERENCIA AL DERECHO COMPARADO .....	220
1. Declaración de la simulación por un juez. El caso de Chile.....	220
2. Aplicación de un procedimiento contradictorio y con garantías. El caso de Francia y México .....	222
III. COMPETENCIA PARA DECLARAR LA SIMULACIÓN .....	229
1. El caso del Fútbol Club Barcelona .....	230
IV. EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE SIMULACIÓN TRIBUTARIA .....	234
1. La hipotética utilización del procedimiento incorrecto y sus consecuencias .....	235
2. Sanción de nulidad de pleno derecho .....	236
2.1. Por prescindir del procedimiento legalmente establecido .....	239
2.2. Por prescindir de un trámite esencial del procedimiento .....	240
3. La falta de motivación convierte al acto anulado en insubsanable.....	244
4. Una apelación al principio de buena administración.....	249
V. LA DETERMINACIÓN DE LA OPERACIÓN DISIMULADA A EFECTOS FISCALES.....	250

	Pág.
VI. LA PROHIBICIÓN DE ANALOGÍA <i>IN MALAM PARTEM</i> .....	255
VII. CUANTIFICACIÓN DE LA DEUDA FISCAL CORRESPONDIENTE A LA OPERACIÓN DISMULADA.....	259
1. Trasvase de gastos en caso de simulación subjetiva.....	261
2. La no deducibilidad de las retenciones no practicadas en la renta imponible determinada con la regularización de la simulación .....	263
VIII. CÁLCULO DE LA BASE DE LA SANCIÓN EN CASO DE SIMULACIÓN SUBJETIVA.....	264
1. El Caso de <i>El Rubius</i> .....	269
IX. EL PRINCIPIO DE INTEGRAL REGULARIZACIÓN EN CASOS DE SIMULACIÓN.....	271
CAPÍTULO 6. <b>LA PRESCRIPCIÓN DE LA SIMULACIÓN</b> .....	277
I. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	277
II. LA NUEVA (Y CONTRADICTORIA) DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO .....	280
III. REPERCUSIÓN DE LA NUEVA DOCTRINA EN EL ÁMBITO PENAL. UNA REFERENCIA A LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS.....	287

CUARTA PARTE

**SANCIÓN ADMINISTRATIVA  
Y PENAL DE LA SIMULACIÓN TRIBUTARIA**

CAPÍTULO 7. <b>¿SANCIONABILIDAD AUTOMÁTICA DE LA SIMULACIÓN?</b> .....	291
I. LA SITUACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO .....	291
1. La tesis de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.....	292
2. Crítica a la tesis del Tribunal Supremo.....	294
II. UNA APORTACIÓN DESDE LA JURISPRUDENCIA PENAL .....	302

	Pág.
<b>CAPÍTULO 8. RECEPCIÓN DE LA SIMULACIÓN TRIBUTARIA POR EL DERECHO PENAL</b> .....	305
I. ¿CONFIGURACIÓN DE UN TIPO DELICTIVO PROPIO O ADSCRIPCIÓN AL TIPO DEL DELITO FISCAL?.....	306
II. LA ADSCRIPCIÓN DE LA SIMULACIÓN TRIBUTARIA AL ELEMENTO MENSAJE EN LA INFRACCIÓN PENAL DEL ART. 305 CP .....	308
<b>QUINTA PARTE</b>	
<b>SELECCIÓN DE SUPUESTOS DE SIMULACIÓN TRIBUTARIA</b>	
<b>CAPÍTULO 9. ¿ES POSIBLE LA SIMULACIÓN «UNILATERAL»? .....</b>	<b>317</b>
I. LA PRETENDIDA SIMULACIÓN EN LA EMISIÓN DE UN CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL.....	317
1. La prueba de la residencia mediante certificado de residencia fiscal .....	317
2. Trascendencia penal de la cuestión.....	323
3. Imposibilidad conceptual de la simulación unilateral .....	327
II. LA PRETENDIDA SIMULACIÓN QUE APARECE SOLO EN UNA DE LAS PARTES CONTRATANTES.....	332
<b>CAPÍTULO 10. ¿FACTURAS FALSAS O FACTURAS SIMULADAS? .....</b>	<b>337</b>
I. FACTURAS FALSAS, FACTURAS FALSEADAS Y FACTURAS SIMULADAS.....	337
II. PERSPECTIVA PENAL.....	342
III. EL CASO DEL SUJETO QUE EMITE FACTURAS FALSAS SIN FIGURAR ENTRE LOS OBLIGADOS A FACTURAR .....	346
<b>CAPÍTULO 11. LA REGULARIZACIÓN POR SIMULACIÓN DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES INTERPUESTAS</b> .....	<b>349</b>
I. EL ATÁVICO RECHAZO A LAS SOCIEDADES INTERPUESTAS.....	349
1. Justificación plena del uso de sociedad mercantil: el Caso Sito Pons.....	353
2. Interposición ficticia de persona y simulación subjetiva .....	354
II. EL CASO DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES INTERPUESTAS	357
1. Doble interposición societaria y sociedad única interpuesta .....	358

	Pág.
2. La carencia de medios materiales y humanos en la sociedad interpuesta .	362
3. La confusión patrimonial entre el socio y la sociedad.....	367
4. El carácter personalísimo de los servicios prestados y la aportación de valor por la sociedad profesional.....	369
5. La regularización de las sociedades interpuestas mediante el régimen de operaciones vinculadas .....	379
6. El Caso Carlos Herrera .....	388
7. El Caso Shakira .....	393
8. Las sociedades interpuestas siempre rechazables son las constituidas solo para facturar y cobrar .....	397
9. La visión de la jurisdicción penal .....	398
9.1. Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 102/2010, de 29 de enero. Caso Recoletos .....	398
9.2. Auto de la Audiencia Provincial de Madrid, de 12 de julio de 2011. Caso Albiñana y Suarez de Lezo.....	399
9.3. Sentencia 139/2015, de 31 de marzo, del Juzgado de lo Penal 27 de Madrid. Caso Sagardoy .....	402
9.4. Sentencia de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca, de 17 de febrero de 2016 y Sentencia del Tribunal Supremo 277/2018, de 8 de junio. Caso Nóos .....	403
9.5. Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona 518/2017, de 17 de julio. Caso BBM&A.....	404
9.6. Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 13 de diciembre de 2017. Caso Mendimendiya.....	405
9.7. Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona 1/2020, de 8 de enero. Caso Alta Partners .....	407
9.8. Sentencia 411/2022, de 19 de septiembre, del Juzgado de lo Penal 3 de Barcelona y Sentencia de 28 de julio de 2023 de la Audiencia Provincial de Barcelona. Caso Sandro Rosell .....	407
10. Sociedades interpuestas por directivos de empresas .....	411
11. Reconsideración de la sancionabilidad de la interposición de sociedades	414
11.1. Cuando se regulariza por el régimen de operaciones vinculadas ..	414
11.2. Cuando se regulariza como simulación .....	416
 <b>CAPÍTULO 12. EL CASO DE LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN DE DEPORTISTAS .....</b>	 <b>421</b>
I. EL CASO NEYMAR. UN CASO APARTE .....	421
II. EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN .....	423
III. EL CASO MESSI.....	429
IV. EL CASO RONALDO.....	433
V. EL CASO XABI ALONSO .....	436

	Pág.
<b>CAPÍTULO 13. OBTENCIÓN INDEBIDA DE LA DEVOLUCIÓN DEL IVA SOPORTADO EN EL MARCO DE OPERACIONES SIMULADAS DE COMPRAVENTA INMOBILIARIA.....</b>	447
I. ESQUEMA Y FUNCIONAMIENTO DE ESTE TIPO DE FRAUDE.....	447
II. ANALISIS DESDE LA PERSPECTIVA PENAL .....	451
1. Sobre el sujeto que reclama la devolución .....	451
2. Sobre la consumación del delito de devolución tributaria indebida.....	453
III. ANALISIS DESDE LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA.....	455
 <b>CAPÍTULO 14. LA DECLARACIÓN DE SIMULACIÓN COMO REACCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ANTE EL FRAUDE CARRUSEL.....</b>	 461
I. LAS TRUCHAS Y EL FRAUDE CARRUSEL .....	462
II. LAS ESTRATEGIAS DE RECUPERACIÓN DE LA RECAUDACIÓN QUE ENSAYAN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS .....	463
III. EL TRASLADO DE RESPONSABILIDADES DE LA TRUCHA AL BRÓKER .....	465
IV. PRESUPUESTOS Y CONDICIONES QUE EXIGE LA CALIFICACIÓN DE SIMULACIÓN .....	466
 BIBLIOGRAFÍA.....	 471
REGISTRO DE VOCES, RESOLUCIONES Y SENTENCIAS .....	479

## PRÓLOGO

La petición de que escriba un prólogo para un libro excelente me produce sensaciones encontradas. Por una parte, como no, es un indudable honor, pero, por otra, me da vértigo entrar en un territorio que no pertenece a mi especialidad jurídica, cual es el Derecho tributario, con el que el único punto de contacto técnico-jurídico que tengo, y no es poco, es el delito fiscal. Pero ya que he aceptado la invitación de mi buen amigo Luis Alonso, Catedrático de Derecho financiero, lo que debo hacer es alejar el temor a navegar por aguas poco conocidas y aceptar que en todos los temas jurídicos se pueden encontrar problemas compartidos, y, planteada así la cuestión, obligado es reconocer que el tema de la simulación está presente, de uno u otro modo, en diferentes ramas del Derecho, ente ellas, el Derecho penal.

Dicho eso, nada más lógico que asumir que las cuestiones o problemas de índole estrictamente jurídico-tributarias desbordan mi capacidad técnica, por lo que me centraré en aquellos temas de los que puedo opinar un poco, ya sea por pertenecer a cuestiones generales del Derecho, al Derecho penal o, simplemente, por veteranía.

Comenzando por la alusión a las cuestiones generales, y pensando en las experiencias vividas, la primera pregunta que hay que formularse es realmente existe una «teoría general del Derecho» en la que se ubican categorías que aspiran a ser válidas en diferentes ramas del sistema jurídico y, en segundo lugar, si entre ellas, hay un espacio dedicado a la simulación.

La respuesta no es fácil, y transita por diferentes pasos, que comienzan por la cuestión previa, aceptar, como hacemos, que existe una teoría general del Derecho, aunque el entendimiento de lo que es no sea único. Solo debe descartarse que el significado de un concepto haya de ser *exactamente el mismo* en cualquier parcela del Derecho.

La teoría general del Derecho se sostiene en un *prius* metodológico: todo el Derecho es una creación cultural unitaria, y ha de servir al jurista para algo, y ese algo solo puede ser la evitación de contradicciones entre los conceptos que pueden tener una raíz común derivada de un concepto básico, que es el que ha de tener un lugar en la teoría. Partimos, pues, de que la teoría del Derecho, que hace tiempo que apenas se cultiva en España como disciplina autónoma, persigue describir o determinar cuáles son los conceptos o categorías que conforman el Derecho cualquiera que sea la forma concreta en que se manifiesten, desde el convencimiento de que el ordenamiento jurídico<sup>1</sup> es único y que internamente ha de ser coherente porque el resultado final sería una «*enorme*» pero *única norma*. Se pueden hacer símiles con la mecánica o con la ecología, y se han hecho, pero no resulta muy fructífero.

Determinar *todos* esos conceptos del Derecho es una tarea *condenada al fracaso*, pues fácilmente se pueden encontrar conceptos que solamente nacen y operan en una parte del ordenamiento jurídico. Cuestión diferente es que *en esa parte* hayan alcanzado la calidad de *categoría* y, por lo mismo su utilización, en ese concreto ámbito, deba estar condicionada por la manera en que se ha construido esa categoría, como, por ejemplo, sucede con conceptos como «consentimiento» en el negocio jurídico. Su significación puede ser unívoca en el Derecho privado, pero es más difícil dar el paso a la condición de *categoría general*: basta pensar en la diferencia entre el significado del consentimiento en el Derecho de obligaciones y el que puede tener en el delito de abuso sexual. En el primer caso se compondrá de subelementos que le confieren validez como parte del negocio, junto al objeto y la causa, mientras que, en Derecho penal, en el delito de abuso, significará ausencia de violencia con rechazo íntimo.

La conclusión sería que el consentimiento, que es uno de los ejemplos que más veces se usan como manifestación de la realidad y utilidad de una teoría general del Derecho, no cumplirá con las condiciones «categoriales», salvo que se reduzca su significación a un mínimo, equiparándolo a la «aceptación objetiva». Pero en ese caso se llega a la coincidencia con la significación que ofrece el lenguaje vulgar, y, por lo mismo deja de tener *utilidad metodológica jurídica*.

Los defensores de la función de la teoría del Derecho tienen razón en algunos *criterios básicos*. El Derecho, creación social y cultural, se ofrece a la sociedad como un conjunto completo y armónico, que no debe contener contradicciones. La derivación de ese postulado se plasma en ideas asumidas por todos, como la de que un concepto no puede tener significaciones *opuestas* según la ley en que aparezca, porque solo así se puede comprender la aportación que el Derecho hace a la cultura colectiva, ofreciendo un conjunto internamente «armónico». Pero eso lo que de verdad demuestra es que la *certeza del Derecho*<sup>2</sup> exige varias cosas: claridad, ausencia

---

<sup>1</sup> Incidentalmente quiero advertir que algunos han pretendido derivar esas características del concepto mismo de «ordenamiento», pero eso es un error: el uso de expresión en la ciencia jurídica española obedece simplemente a razones históricas (nombre que se daba a los conjuntos de leyes que periódicamente se «ordenaban» sin llegar a configurar códigos) que nada tienen ver con criterios técnicos. Eso es lo que era, por ejemplo, el Ordenamiento de Alcalá o el de Montalvo. Hoy en día la palabra solo sirve para referirse al conjunto de las leyes del Estado.

<sup>2</sup> El legislador constitucional español prefirió utilizar el término germánico de «seguridad jurídica» (*Rechtssicherheit*), en lugar del tradicional «certeza del Derecho», propio de la cultura jurídica latina.

de conceptos abiertos o genéricos y, *también, una razonable univocidad de los conceptos*, sin entrar, todavía, en el origen de su significado.

Una primera conclusión es que el ciudadano, en un Estado de Derecho respetuoso con la *promesa de certeza* (de seguridad jurídica (art. 9.3. de la Constitución) necesita el cumplimiento efectivo de la misma, para lo cual se precisa: poder conocer el contenido de las leyes, tener la seguridad de que el principio de legalidad, el de jerarquía normativa, el de irretroactividad de lo perjudicial, son respetados, y, *especialmente*, que los Tribunales de justicia entiendan la certeza *no solamente en relación con la norma sino también con el significado de la norma*<sup>3</sup>, esto es con el criterio sentado por esos Tribunales pero sujeto a la evolución no cambio de las normas. (En la cultura jurídica anglosajona se respeta el principio del *stare decisis*, que obliga a los jueces a respetar los precedentes lo cual tiene una explicación histórica ligada a las fuentes del Derecho, pero no impide un cambio de criterio si está suficientemente razonado).

Como antes he advertido, problema *totalmente distinto* es el de la *significación profunda*. Una primera parte es la que lleva a esperar significaciones *unívocas* y, en su caso, *justificación de la interpretación diferencial* y otra muy distinta es que el significado del concepto deba ser extraído de alguna fuente, que no puede ser exclusivamente lingüística, aunque el lenguaje sea una de las *primeras barreras que construye el principio de legalidad*.

El conocimiento del significado de un concepto jurídico (lo que algunos designan como problema *epistemológico*) ha de ser buscado en *fuentes compatibles con el programa constitucional de derechos y libertades*, lo que excluye a las fuentes «iusnaturalistas», como pueda ser la moral, la ética o la religión, y ha de buscarse en su génesis jurídica y su adaptación a la Constitución. Tomemos el ejemplo de la libertad, concepto nuclear interpretado en la religión, la filosofía, la moral, la sociología y la psicología, *pero que debemos entender de acuerdo con la Constitución*, y eso ha dado lugar a no pocos problemas interpretativos (libertad de expresión, de orientación sexual, de utilizar el propio cuerpo, etc.) que deben ser resueltos partiendo de que el sistema constitucional no es de *libertades concretas* (como en el Estado autoritario) sino de libertad con excepcionales limitaciones (dejo aquí el inabarcable tema de la libertad y regreso a la libertad en el Derecho).

Por esa razón puede encontrarse una raíz común a la «libertad *sexual*» y a la «libertad *de empresa*», con independencia de que bajo esa «conceptualización» residan elementos *que no se ven*, y que creo que podemos reunir en dos grupos. Un grupo se integra con conceptos que cambian de significado aparentemente, pero que lo que sucede es que operan de manera diferente según se ubiquen en una u otra parte del Derecho. Por ejemplo, el concepto de *culpa*. En el Derecho penal se corresponde

---

<sup>3</sup> Es importante advertir que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos tiene declarado (caso Parot) que los ciudadanos tienen derecho a que *no se modifiquen injustificadamente las interpretaciones de las leyes*, porque la constancia de la interpretación forma también parte de la seguridad jurídica. Esa es una de las razones por las que, en opinión de muchos, se está produciendo un proceso de acercamiento entre la cultura jurídica inspirada en el *common law* y la que parte del *civil law*. El aspecto preocupante, en España, ha sido el intento de erigir en fuente del Derecho a la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo cual sería inconstitucional.

con *imprudencia*, la cual, a su vez, tiene una compleja estructura técnica mezclando elementos objetivos y subjetivos. En cambio, la responsabilidad por culpa en el Derecho civil se declara, simplemente, porque una acción u omisión voluntaria del deudor (en el Derecho de obligaciones) le ha impedido cumplir con su obligación, o (en el Derecho de daños) le ha llevado a perjudicar objetivamente a otro.

La razón de esa diferencia es, claro está, histórica<sup>4</sup>: en un tiempo lejano el concepto de culpa era común al Derecho civil y al Derecho penal, pero según fue haciéndose más compleja la estructura del delito imprudente (no hay que olvidar que la consecuencia jurídica es la pena y no solo la reparación del daño) se fue produciendo el alejamiento de los significados.

Otro ejemplo: la acción Pauliana o revocatoria, regulada en el art. 1111 del Código civil, permite anular los actos del deudor realizados en fraude de acreedores, o, mejor, impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su Derecho. Pues bien, esa situación se produce también con el delito de alzamiento de bienes (poner intencionalmente los bienes fuera del alcance de un eventual juicio ejecutivo con el fin de perjudicar a los acreedores). Pero hay una diferencia: la acción revocatoria puede emprenderse contra un deudor que no tenía ninguna intención de perjudicar a sus acreedores, incluso podía no tener consciencia de que tenía acreedores, simplemente había hecho un acto de disposición que entendía correcto, aunque menguara su capacidad de responder de sus obligaciones. Se *presume* que el deudor que no cumple la obligación lo hace porque quiere y es responsable de su falta de cumplimiento, sin que el acreedor tenga que probar más que la existencia de la obligación. En cambio, en el delito de alzamiento de bienes es necesario *probar que el propósito es burlar a los acreedores*. El fraude de acreedores y el alzamiento son, los dos, comportamientos *dolosos*, pero con significados muy diferentes.

La *simulación en Derecho civil* tiene una caracterización doctrinal consolidada (DIEZ PICAZO) en torno a unos elementos:

- a. Una divergencia intencionalmente producida entre la voluntad y su manifestación;
- b. Un acuerdo simulatorio entre las partes, en los negocios bilaterales, o entre el declarante y el destinatario de la declaración en los unilaterales recepticios; por ese acuerdo las partes establecen o fijan de modo vinculante y decisivo que la declaración o declaraciones que se emiten no son queridas en realidad;
- c. Un fin de engaño a los terceros extraños al acto, los que simulan pretenden mostrar una exterioridad engañosa mediante una declaración que carece de sentido volitivo.
- d. Es posible ejercer contra los acuerdos simulatorios una acción para anularlos.

---

<sup>4</sup> Como dato curioso, el primer Código penal español, el de 1822, diferenciaba las infracciones en dos clases, «delitos» y «culpas», y estas últimas, contempladas con criterio civilista, no podían merecer el nombre de delito.

## I. LA SIMULACIÓN EN EL DERECHO PENAL

Las maneras de aparecer la simulación en Derecho penal son muy variadas, pero a fin de someter a contraste las ideas que hemos comentado en el plano teórico, me centraré especialmente en un punto: *la posibilidad de sostener que la simulación relevante para diferentes figuras penales es o ha de ser la misma, esto es, integrarse con los mismos elementos.*

En la doctrina penal no se ha establecido un concepto común de simulación. Pero eso tampoco se ha hecho con conceptos tan importantes como los de violencia o intimidación, presentes en diversas figuras penales, y que han recibido interpretación diferente según se tratara, por ejemplo, de un delito contra la libertad, como es el de coacciones, o de un delito de robo o de un delito contra la libertad sexual. Las diferencias de interpretación siempre se han justificado en nombre de las necesidades de tutela de cada bien jurídico afectado, lo cual es un modo más o menos explícito de renunciar a la unidad de criterio.

A lo más que se ha llegado es a aceptar un *mínimo común*, que pasa por acoger la diferencia entre violencia física y violencia moral y por requerir que expresa o tácitamente se exhiba el propósito de doblegar la voluntad de la víctima.

Veamos cómo se ha pronunciado la doctrina o la jurisprudencia en aquellas figuras en las que la simulación ocupa un papel central.

Son bastantes las descripciones de delitos que incluyen como elemento la simulación, ya sea de manera *expresa o tácita*.

Expresamente se incluye la simulación como elemento de la figura penal en el delito de detención ilegal o secuestro cometido simulando ser autoridad pública o agente (art. 165); en el delito de otorgamiento de contrato simulado (art. 251-3º); en el delito de simulación de contrato laboral (art. 313 CP); en la simulación de un documento como forma de falsedad (art. 390-1-2º CP); y, finalmente, en el delito de simulación de delito (art. 457 CP).

La simulación está *presente tácitamente* en figuras en las que *por la lógica de la parte del Derecho penal a la que pertenecen la simulación es un componente «no visible», que podemos calificar como «axiológico»*. Eso sucede en la modalidad de estafa descrita en el art. 251-1 CP, en la que se simula el dominio sobre una cosa; también en la simulación de pleito como modo de estafa procesal (art. 250-1-7º CP). Es consubstancias a las falsedades personales, como el delito de intrusismo, etc. Y también, en la utilización de sociedades u otros documentos simulados para la comisión de delitos tributarios, la simulación de residencia o domicilio, etc.

Una vez repasado ese amplio elenco de tipicidades, creo que hay que aceptar, como punto de partida, que no existe un *concepto común de simulación*. Pero podemos intentar detectar si, al menos, pueden apreciarse *mínimos comunes*. Para ello hemos de entrar en las diferentes figuras que contienen la simulación de manera expresa o tácita.

### A. La detención ilegal con simulación de autoridad o función pública (art. 165 CP)

Aquí se castiga la detención ilegal perpetrada por un sujeto que se hace pasar por funcionario público, cuando esa simulación le proporciona *una ventaja*: que la víctima no se atreva a reaccionar. En teoría, lo lógico sería el concurso de delitos entre el de detención ilegal y el de usurpación de funciones públicas, pero el hecho es que existe esta figura en la que lo que hace el autor no llega a usurpación de funciones públicas, pero sí basta para intimidar a la víctima. Para que haya usurpación de funciones se han de cumplir las condiciones que se derivan del art. 402 CP<sup>5</sup>, pero para cometer la detención con simulación basta mucho menos: engañar a la víctima. La conclusión es que se tiene por *simulación algo que no supone ejercicio de la función simulada y que no podría engañar a nadie más aparte de la víctima*.

### B. El otorgamiento de contrato simulado (art. 251 3.º)<sup>6</sup>

El *otorgamiento de contrato simulado* en España siempre ha sido una modalidad de estafa impropia. Con frecuencia es la vía para configurar insolvencias fraudulentas o acreedores preferenciales. Que se ubique entre las defraudaciones obliga, *en teoría*, a que se haya de exigir incidencia en un perjuicio económico para alguien. Pero la jurisprudencia y la doctrina mayoritaria se limitan a decir que es una conducta delictiva en la que no es preciso que concurra ni el error ni la disposición patrimonial a favor de otro, y basta con la creación de un documento que expresa un negocio jurídico ficticio o inexistente, orientado a esconder la intención última de los otorgantes, que será causar conscientemente un perjuicio injusto a otros (STS de 11 abril 2005 [RJ 2005, 5675]). Pero si los casos de cooperación en otros delitos patrimoniales, como el alzamiento de bienes, se tratan como participación en esos delitos, lo que queda como *espacio propio* para el delito de otorgamiento de contrato simulado es muy poco. Lo que aquí importa es que se trata de una simulación que no es tal, pues el negocio es formalmente real, pero contiene un vicio en la causa de carácter absoluto, que determinará la nulidad del contrato.

### C. La simulación de contrato laboral (art. 313 CP)<sup>7</sup>

Según la jurisprudencia, dentro de la simulación de contrato pueden entenderse incluidos supuestos *de alteración del propio* contrato de trabajo, introduciendo datos falsos relativos al mismo, u otras formas de relación extralaboral, así como los arrendamientos de servicios. Puede plantearse la posible aparición de este delito

<sup>5</sup> El que ilegítimamente ejerciere *actos propios* de una autoridad o funcionario público atribuyéndose carácter oficial, será castigado con la pena de prisión de uno a tres años.

<sup>6</sup> Art. 251-3.º. El que otorgare en perjuicio de otro un contrato simulado

<sup>7</sup> Art. 313. El que determinare o favoreciere la emigración de alguna persona a otro país simulando contrato o colocación, o usando de otro engaño semejante, será castigado con la pena prevista en el artículo anterior.

junto al de estafa o falsedad utilizados para conseguir la emigración, con los que ha de apreciarse concurso ideal o medial según los casos. Pero lo cierto es que este es un tipo perfectamente *prescindible*, pues, por su ubicación (delitos contra los derechos de los trabajadores) no se trata de una estafa de trabajo. Si de lo que se trata es de castigar el perjuicio para los trabajadores que puede provocar la simulación de contrato o colocación o el empleo, ya existe el delito de recluta de personas bajo condiciones de trabajo falsas del art. 312.2. Y si de lo que se trata es de la protección del control de los flujos migratorios, la amplitud típica del tipo básico del delito de inmigración clandestina ya permitiría la inclusión de tales supuestos en el art. 318 bis CP.

¿A qué clase de simulación se refiere entonces este delito? Solamente a la de un contrato de trabajo, ya sea para conseguir el permiso de entrada en España o desde España hacia otros países, pero hay que observar que la finalidad (visado o permiso de residencia) no está *ni siquiera mencionada*. Por lo tanto, además de ser un tipo prescindible por lo que he dicho antes, no tiene un contenido de «ataque a través de la simulación» a un bien o interés jurídico.

#### D. La simulación de documento como forma de falsedad<sup>8</sup>

Tal vez esta sea la figura en que de una manera *conceptual* se plantea más claramente lo que es la simulación en el Derecho penal español, y es, además, la tipicidad en la que la simulación es la *esencia*, a diferencia de otros en los que es un elemento más, no el único.

La simulación de documentos se describe como una acción que genera un objeto (el documento) que tiene *capacidad para engañar*; lo cual es redundante porque esa capacidad constituye un *elemento axiológico imprescindible en toda clase de falsedad*.

Bajo la expresión «simulación» se incluyen los casos de *creación íntegra* de documentos (documentos apócrifos), idea que es plenamente compatible -es más, son los casos más visibles en la jurisprudencia- pero también la utilización de documentos que se obtienen de oficinas públicas, como impresos con espacios en blanco que se han de rellenar, sobre los que el autor incorpora datos inventados.

Un importante problema es que el CP español solo castiga esa conducta si la realiza un funcionario (cfr.art. 392-1 CP, que limita la falsedad documental comisible por particulares al núm. 4.º del art. 390-1 CP, modalidad consistente en «faltar a la verdad en la narración de los hechos»<sup>9</sup>)

<sup>8</sup> Art. 390.1.º Será castigado con las penas de prisión de tres a seis años, multa de seis a veinticuatro meses e inhabilitación especial por tiempo de dos a seis años, la autoridad o funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones, cometa falsedad:

2.º Simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad.

<sup>9</sup> Por esa razón, en el caso Filesa la Sala 2.ª del TS se vio en el trance *de tener que absolver*, pues la acusación de falsedad se refería a los dictámenes elaborados por Filesa que no eran tales, sino modos indirectos de entregar dinero al PSOE so pretexto de pago. Pero los autores de dichos informes y sus facturas eran particulares. Para evitar la disposición del art. 392-1 decidieron acudir al nº 2º (simulación de documento), pues a la sazón no existía el delito de financiación ilegal de Partidos, pero está fuera de duda que se trató de un claro forzamiento de la legalidad.

En segundo lugar, lo que se simula es *un documento*, y este, según el propio CP determina en el art. 26 ha de ser un instrumento capaz de tener eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia jurídica. La capacidad probatoria enlaza con el llamado «concepto material de falsedad» que es el que da sentido a la definición que hizo el art. 26 CP.

¿Qué es simular, partiendo de esa definición de lo que es un documento? Muy sintéticamente se podría resumir como *adquirir la capacidad de operar en el tráfico jurídico como prueba de algo, y el tráfico jurídico incluye las relaciones entre los particulares o las de estos con la Administración*.

La simulación se traduce esencialmente como *creación de la capacidad de pasar por auténtico*. Eso se difiere en dos dimensiones: la formal (exclusión de lo burdo porque es perceptible a simple vista). La otra dimensión es la *realidad de lo que afirma*, tanto en relación con el objeto como en la personalidad de los que participan (que ha sido suscrito por quienes así aparecen y que el contenido del documento es el que aceptaron los que lo suscriben).

Es importante comprender que, si los creadores reales del documento son los mismos que aparecen en él, con la salvedad de que lo que acuerdan *no se corresponde con la verdad* (por ejemplo, un contrato de cualquier clase suscrito por A y B, siendo verdad que esos son los que firman, pero sin que lo acordado se corresponda con la verdad de lo que persigue, ese documento no es simulado, sino que se trata de la falsedad del núm. 4 del art. 390 (faltar a la verdad en la narración de los hechos)

A recordar que el Código español incluye también la *simulación parcial*. La doctrina española parte de que el documento simulado es aquel que no ha sido producido por quien en él aparece como su autor, con lo cual topa con dificultades para explicar qué es un documento *parcialmente simulado*, porque los «añadidos» no son simulaciones sino alteraciones (art. 390-1º CP) que es otra modalidad de falsedad.

No obstante, el TS ha aceptado como simulación añadir firmas, por ejemplo, o colocar la firma de otro en una factura, pero, por lo común el TS entiende que la simulación solo aparece cuando se crea un documento con la *finalidad y capacidad* de introducir en el tráfico jurídico un hecho que no ha tenido lugar, lo cual puede determinar un perjuicio *para alguien sea material o sea en sus expectativas legítimas*.

## E. La simulación de delito<sup>10</sup>

Es esta una figura de delito interesante, pues, por una parte, existe la convicción de que se comete con frecuencia como manera de cobrar indebidamente pólizas de seguro (p. e., robo, incendio), en estos casos el delito de simulación de delito podría concurrir con la estafa intentada o consumada, pero esa impresión de partida no se corresponde con los datos estadísticos, tal vez porque el problema se resuelve en el

<sup>10</sup> Art. 457 CP: El que, ante alguno de los funcionarios señalados en el artículo anterior, simulare ser responsable o víctima de una infracción penal o denunciare una inexistente, provocando actuaciones procesales, será castigado con la multa de seis a doce meses.

ámbito de las compañías de seguros afectadas. En la crónica de este delito se han conocido también casos de comisión por sujetos con personalidades alteradas al extremo de necesitar que se les tome por autores de crímenes o víctimas.

También se conocen casos de simulación destinados a encubrir otro hecho indiferente al Derecho penal pero importante para la persona afectada, o incluso delictivo, construyendo una explicación circunstancial falsa destinada a probar la presencia del auto inculpado en otro lugar, o bien a ocultar la realidad de lo sucedido, ya sea por temor a la verdad (p. e., a reconocer la causa real de un embarazo o el destrozado de un automóvil por culpa de la impericia del propio conductor).

Por voluntad de la ley, lo que se denuncia o relata ha de ser *potencialmente capaz de producir actuaciones procesales*, pero basta con que se haya simulado, sin particulares requisitos de antijuridicidad o culpabilidad, un hecho externamente subsumible en un tipo legal.

La simulación puede realizarse de cualquier manera, abierta o encubiertamente, con tal de que el hecho no resulte imputable directa o indirectamente a una persona determinada o determinable, pues en ese caso estaríamos ante el delito de acusación falsa. Si el autor opta por acompañar su denuncia con documentos o testigos falsos, seguirá existiendo tan solo un delito de simulación, del que eventualmente pueden ser coautores los falsos testigos, pero no cabrá apreciar falsedad documental, salvo que el simulador sea también autor de la falsedad, pues la modalidad de falsedad de uso de documentos falsos públicos o privados (arts. 393 o 396 CP) solo se castiga cuando se realice con propósito de perjudicar a un tercero, lo cual, aun pudiendo concurrir, no es conceptualmente preciso en la simulación de delito.

Una modalidad del delito es simular ser responsable, y ahí cabe incluir cualquier clase de intervención en un hecho que una persona se auto atribuya falsamente, por lo tanto, caben todas las formas de autoría y de participación.

Simular ser víctima es presentarse como sujeto pasivo o víctima de un supuesto delito (no perjudicado, que es otra cosa). El efecto de la simulación es, como he dicho, la provocación de actuaciones procesales, lo que persigue, claramente, dejar fuera del alcance del tipo las acusaciones increíbles.

Si la simulación de ser víctima señala a un posible autor del supuesto delito puede aparecer preferentemente la acusación falsa. Igualmente, la simulación puede ser la antesala de una estafa procesal.

Veamos ahora *las simulaciones «tácitas»*

## **F. Simulación de dominio (art. 251-1 CP)**

El art. 251-1 castiga a quien, «atribuyéndose falsamente sobre una cosa mueble o inmueble facultad de disposición de la que carece, bien por no haberla tenido nunca, bien por haberla ya ejercitado, la enajenare, gravare o arrendare a otro, en perjuicio de este o de tercero».

### G. La simulación de pleito como modo de estafa procesal (art. 250-1-7º)

La estafa procesal tiene en Derecho español una definición *catastrófica*, lo que hace muy complicada su aplicación. Se formula como una agravación de la estafa común, cuando en realidad no puede ser eso sino una *estafa diferente*. La agravación o cualificación se encuentra en el núm. 7 del art. 250-1 CP: Se cometa estafa procesal. Incurren en la misma los que, en un procedimiento judicial de cualquier clase, *manipularen las pruebas* en que pretendieran fundar sus alegaciones o emplearen *otro fraude procesal* análogo, provocando error en el juez o tribunal y llevándole a dictar una resolución que perjudique los intereses económicos de la otra parte o de un tercero.

La jurisprudencia ha incluido como «fraude procesal» (incomprensiblemente) invocar la pendencia de otro pleito (por ejemplo, una tercería de dominio) como modo de frustrar la pretensión del contrario. Ahora bien, que un pleito haya sido construido sobre un pretexto sin base, *no significa que sea simulado, si la existencia de ese pleito/montaje se puede comprobar*. Cuestión diferente es que ese tipo de maniobras tendrían que contar con un tratamiento penal propio como delito contra la Administración de justicia.

Otra cosa es que la simulación afecte a la prueba (documento simulado), en cuyo caso podrá acudir a esta complicada figura de la estafa procesal, salvo no que resultara más grave el concurso de estafa y falsedad documental, si esta fuera en documento público (por ejemplo, simular una escritura notarial).

### H. La simulación en las falsedades personales (intrusismo, etc.)

El art. 403 CP es el que castiga el delito de *intrusismo II*. La mera lectura del texto pone de manifiesto que no se menciona la acción de simular. Pero la jurisprudencia (y la doctrina) insiste en que el intrusismo es una «*falsedad personal*», y eso quiere decir que el intruso no solamente invade profesiones para las que no está cualificado o habilitado – el delito solo alcanza a profesiones que requieren titulación académica -, sino que *socialmente se presenta como lo que no es* (p.e., médico, abogado, arquitecto).

Por lo tanto, ha de «simular una imagen» que sea creíble para cualquier persona media. El elemento que se puede extraer para la «*conceptualización de la simulación*» es, por lo tanto, la *credibilidad del personaje*.

---

<sup>11</sup> Art. 403 CP: 1. El que ejerciere actos propios de una profesión sin poseer el correspondiente título académico expedido o reconocido en España de acuerdo con la legislación vigente, incurrirá en la pena de multa de doce a veinticuatro meses. Si la actividad profesional desarrollada exigiere un título oficial que acredite la capacitación necesaria y habilite legalmente para su ejercicio, y no se estuviere en posesión de dicho título, se impondrá la pena de multa de seis a doce meses.

2. Se impondrá una pena de prisión de seis meses a dos años si concurriese alguna de las siguientes circunstancias:

a) Si el culpable, además, se atribuyese públicamente la cualidad de profesional amparada por el título referido.

b) Si el culpable ejerciere los actos a los que se refiere el apartado anterior en un local o establecimiento abierto al público en el que se anunciare la prestación de servicios propios de aquella profesión.

## **I. La utilización de sociedades u otros documentos simulados para la comisión de delitos tributarios, la simulación de residencia o domicilio, etc., sociedades instrumentales, levantamiento del velo y fraude de ley tributaria**

Llegamos a lo que puede ser una *simulación relevante para los delitos tributarios*. No contamos con un concepto penal *común y vinculante*, pero sí con elementos *comunes a toda forma de simulación*:

- La *intencionalidad* (no existe simulación culposa)
- La *credibilidad* para cualquier persona media
- La *capacidad* para generar efectos jurídicos ilícitos (deformar el tráfico jurídico normal)

El largo art. 305 CP no menciona la acción de simular, pero la *acción de defraudar entraña necesariamente un engaño*. Simulación y engaño se utilizan como conceptos equiparables, y aunque eso pueda ser posible en el lenguaje común, no lo es en el lenguaje jurídico.

Un engaño (resultado) puede alcanzarse mediante una simulación, *si esa simulación tiene la capacidad para hacer que otro se equivoque*. Una simulación puede llevar a engaño a otro *solo si ese otro tiene como única fuente de conocimiento el hecho o documento que se simula*. Por ejemplo: el administrador que dice a los socios que no hay beneficios porque se ha comprado maquinaria nueva, y se presenta una factura del supuesto proveedor, o de un proveedor que ha entregado maquinaria supuestamente nueva, siendo vieja. Pero si los socios pueden comprobar, simplemente examinando la maquinaria, que esta no existe o no es nueva, podrá decirse que el Administrador es desleal y cesarlo en su cargo, pero sus actos serían penalmente, *una tentativa inidónea de administración desleal*.

El problema surge, según entiendo cuando se afirma que una acción determinada es constitutiva de engaño «automáticamente». Por ejemplo, no incluir una ganancia o un legado, por la razón que sea, puede ser considerado un engaño, a pesar de que la Administración tiene pleno conocimiento de esos datos, pero así se puede afirmar sin más la presencia de una defraudación y, en su caso, de una defraudación tributaria.

Eso es un modo de deformar lo que es un engaño, y me remito al ejemplo puesto del administrador desleal. Adelantando una conclusión, creo que si la Administración tributaria conoce o puede conocer la totalidad de los datos fiscales de una persona no será posible hablar de engaño, porque el engaño solo puede configurarse a partir de una condición: *que la fuente de información sea exclusivamente la otra parte*.

La «omnisciencia» de la autoridad tributaria, que, según se dice, puede saberlo todo, es una idea que solo se corresponde parcialmente con la verdad. La Administración tributaria puede ser engañada, como sucede, por ejemplo, en ciertos fraudes del IVA, o, incluso, ser víctima de una estafa (devolución de supuestos IVA falsamente soportados).