

REVISTA INTERNACIONAL
CONSINTER
DE DIREITO

*Publicação Semestral Oficial do
Conselho Internacional de Estudos
Contemporâneos em Pós-Graduação*

ANO IV – NÚMERO VII

2º SEMESTRE 2018

ESTUDOS CONTEMPORÂNEOS

REVISTA INTERNACIONAL CONSINTER DE DIREITO, ANO IV, Nº VII, 2º SEM. 2018



Europa – Rua General Torres, 1.220 – Lojas 15 e 16 – Tel: +351 223 710 600
Centro Comercial D’Ouro – 4400-096 – Vila Nova de Gaia/Porto – Portugal

Home page: www.editorialjurua.com/revistaconsinter/
e-mail: internacional@jurua.net

ISSN: 2183-6396

Depósito Legal: 398849/15

DOI: 10.19135/revista.consinter.0007.00

Editor:

David Vallespín Pérez

Catedrático de Derecho Procesal de la Universitat de Barcelona. Su actividad docente abarca tanto los estudios de Grado como los de Doctorado. Ha realizado enriquecedoras estancias de investigación en prestigiosas Universidades Europeas (Milán, Bolonia, Florencia, Gante y Bruselas).

Diretores da Revista:

Germán Barreiro González

Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Colaborador Honorífico en el Departamento de Derecho Privado y de la Empresa – Universidad de León (España).

Gonçalo S. de Melo Bandeira

Professor Adjunto e Coordenador das Ciências Jurídico-Fundamentais na ESG/IPCA, Minho, Portugal. Professor Convidado do Mestrado na Universidade do Minho. Investigador do CEDU – Centro de Estudos em Direito da União Europeia. Doutor e Licenciado pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Mestre pela Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

María Yolanda Sánchez-Urán Azaña

Catedrática de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social de la Facultad de Derecho, UCM, de la que ha sido Vicedecana de Estudios, Espacio Europeo de Educación Superior y de Innovación Educativa y Convergencia Europea.

A presente obra foi aprovada pelo Conselho Editorial Científico da Juruá Editora, adotando-se o sistema *blind view* (avaliação às cegas). A avaliação inominada garante a isenção e imparcialidade do corpo de pareceristas e a autonomia do Conselho Editorial, consoante as exigências das agências e instituições de avaliação, atestando a excelência do material que ora publicamos e apresentamos à sociedade.

REVISTA INTERNACIONAL
CONSINTER
DE DIREITO

*Publicação Semestral Oficial do
Conselho Internacional de Estudos
Contemporâneos em Pós-Graduação*

ANO IV – NÚMERO VII

2º SEMESTRE 2018

ESTUDOS CONTEMPORÂNEOS

Porto
Editorial Juruá
2018

COLABORADORES:

Alice Ribas Dias Bonizzato
Alvaro Luiz Travassos de Azevedo Gonzaga
Ana Isabel Segovia San Juan
Antonio Felipe Delgado Jiménez
Candida Joelma Leopoldino
Carla Benedetti de Oliveira Andrade
Carla Liliane Waldow Esquivel
Carlos de Fuentes G^a-Romero de Tejada
Diogo Basilio Vailatti
Dolores Palacios González
Edna Raquel Hogemann
Eugênio Facchini Neto
Flávio de Azambuja Berti
Francisco Javier Sosa Álvarez
Grasiele Augusta Ferreira Nascimento
Héctor Luis Lovera Esquivel
Icaro Reinaldo Teixeira
Jaime Gallegos Zúñiga
Jesús Víctor Alfredo Contreras Ugarte
José Laurindo de Souza Netto
Jose María Asencio Gallego
José Mauricio Conti
Jozélia Nogueira
Judith Morales Barceló
Karine Silva Demoliner
Luigi Bonizzato
Luísa Munhoz Bürgel Ramidoff
Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos
Marilene Araújo
Mário Luiz Ramidoff
Maritza de la Caridad McCormack Bequer
Marta Madriñán Vázquez
Naiara Posenato
Nilton César da Silva Flores
Ricardo Delgado Preti
Roberta Maria Costa Santos
Roberta Soares da Silva
Rodrigo Polanco Lazo
Tatsiana Ushakova
Thiago Serrano Pinheiro de Souza
Tiago Martinez
Vanessa Fontana
Vinicius Figueiredo Chaves

Integrantes do Conselho Editorial do



Alexandre Libório Dias Pereira

Doutor em Direito; Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Antonio García-Pablos de Molina

Catedrático de Direito Penal da Universidad Complutense de Madrid

Carlos Francisco Molina del Pozo

Doutor em Direito; Catedrático de Direito Administrativo e Diretor do Centro de Documentação Europeia na Universidade de Alcalá de Henares; Professor da Escola Diplomática e do Instituto Nacional de Administração Pública.

Fernando Santa-Cecilia García

Profesor Titular de Direito Penal e Criminologia da Universidad Complutense de Madrid

Ignacio Berdugo Gómez de la Torre

Catedrático de Derecho Penal en la Universidad de Salamanca

Joan J. Queralt

Catedrático de Direito Penal da Universitat Barcelona

Jordi García Viña

Catedrático de Direito do Trabalho e Seguridade Social da Universitat de Barcelona

Manuel Martínez Neira

Doutor em Direito; Professor Titular da Faculdade de Ciências Sociais e Direito da Universidade Carlos III de Madrid.

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario – Universidad Complutense de Madrid

María del Carmen Gete-Alonso y Calera

Catedrática de Direito Civil da Universitat Autònoma de Barcelona

Mário João Ferreira Monte

Doutor em Ciências Jurídico-Criminais; Professor Associado com nomeação definitiva na Escola de Direito da Universidade do Minho; membro integrado do Centro de Investigação de Direitos Humanos da Universidade do Minho e Presidente do Instituto Lusófono de Justiça Criminal (JUSTICRIM).

Paulo Ferreira da Cunha

Doutor em Direito; Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

ESSA OBRA É LICENCIADA POR UMA LICENÇA *CREATIVE COMMONS*

Atribuição – Uso Não Comercial – Compartilhamento pela mesma licença 3.0 Brasil.

É permitido:

- copiar, distribuir, exibir e executar a obra
- criar obras derivadas

Sob as seguintes condições:



ATRIBUIÇÃO

Você deve dar crédito ao autor original, da forma especificada pelo autor ou licenciante.



USO NÃO COMERCIAL

Você não pode utilizar esta obra com finalidades comerciais.



COMPARTILHAMENTO PELA MESMA LICENÇA

Se você alterar, transformar ou criar outra obra com base nesta, você somente poderá distribuir a obra resultante sob uma licença idêntica a esta.

– Para cada novo uso ou distribuição, você deve deixar claro para outro, os termos da licença desta obra.

- Licença Jurídica (licença integral):
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/3.0/br/legalcode>

Esta revista proporciona acesso público livre e imediato a todo seu conteúdo em ambiente virtual. (www.editorialjurua.com/revistaconsinter)

APRESENTAÇÃO

A **Revista Internacional CONSINTER de Direito** é uma publicação de cariz periódico do **CONSINTER – Conselho Internacional de Estudos Contemporâneos em Pós-Graduação** que tem por objetivo constituir-se num espaço exigente para a divulgação da produção científica de qualidade, inovadora e com profundidade, características que consideramos essenciais para o bom desenvolvimento da ciência jurídica no âmbito internacional.

Outra característica dos trabalhos selecionados para a **Revista Internacional CONSINTER de Direito** é a multiplicidade de pontos de vista e temas através dos quais o Direito é analisado. Uma revista que se pretende internacional tem o dever de abrir horizontes para temas, abordagens e enfoques os mais diversos e, através deste espaço, colaborar com um melhor diálogo académico.

Resultado de um trabalho criterioso de seleção, este volume que agora se apresenta destina-se a todos aqueles que pretendem pensar o Direito, ir além da sua aplicação quotidiana, mas sem deixar de lado o aspecto prático, tão característico das ciências.

EL REFLEJO DE LOS CONTRATOS (APARENTEMENTE) SIMULADOS EN CONTABILIDAD: EL CASO DE LAS OPERACIONES CON PARTES VINCULADAS

THE RECOGNITION OF THE APPARENTLY SIMULATED CONTRACTS IN ACCOUNTING: THE CASE OF OPERATIONS WITH RELATED PARTIES

DOI: 10.19135/revista.consinter.0007.15

Francisco Javier Sosa Álvarez¹ – ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2025-517X>

Ana Isabel Segovia San Juan² – ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5867-6490>

Resumen: El propósito de este trabajo es revisar la valoración y representación de los negocios simulados en la información económica y financiera que elaboran las empresas. En concreto, nos hemos fijado en las operaciones con partes vinculadas porque son un buen ejemplo de la prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica de la transacción. De hecho, la norma contable parece que entiende que se produce una simulación cuando se lleva a cabo una operación con una parte vinculada obligando a informar de la misma con independencia de cómo se haya pactado entre las partes. La solución prevista en el Código Civil (CC en lo sucesivo) considera que la simulación se basa en la existencia de una causa falsa que debe provocar la nulidad del contrato, salvo que se pruebe que está fundado en otra causa verdadera y lícita (art. 1276 CC). Si nos parece llamativa la aparente diferencia entre lo mandado en unas normas y en otras, aunque la superior jerarquía de las segundas hace imposible la discusión, mayor problema nos produce la fórmula seguida para ponderar la sustancia de la transacción sobre su forma. En la fecha de redactar este trabajo nos preocupa que un problema de tanto calado se esté resolviendo caso a caso mediante las respuestas (no necesariamente vinculantes frente a terceros) del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pues no parece el medio más idóneo. Bien nos parece en conclusión que subyace un interés tributario que no precisamente económico.

Palabras clave: operaciones vinculadas, simulación, derecho y contabilidad.

Abstract: The aim of this paper is to review the valuation and representation of the simulated transactions in financial information provided by companies. Specifically, we have studied transactions with related parties because they are a good example of the priority of the substance over form principle. In fact, the accounting standard seems to understand that a simulation occurs when an operation is arranged with a related party forcing to report it, regardless of how it was agreed between the entities. The regulation existing in the Civil Code (CC hereinafter) considers that the simulation is based on the existence of a false cause that should lead to the nullity of the contract, unless it can be proven that it is based on another true and lawful cause

¹ Profesor Finanzas y Contabilidad CUNEF (centro adscrito Universidad Complutense de Madrid).

² Profesora Titular Economía Financiera y Contabilidad Universidad Nacional de Educación a Distancia.

(art. 1276 CC). If we consider surprising the previous difference between what is mandatory in the rules considered before, it is even more shocking the formula used to underline the substance over the form of every transaction. Actually, we are concerned about such an important issue is answered throughout queries pointed at the Institute of Accounting and Audit of Accounts. We think it does not seem the most suitable means. To conclude, it may be possible that this problem is analysed from a tax point of view instead an economic one.

Keywords: related parties, simulation, Law & Accounting

1 INTRODUCCIÓN

El propósito de este trabajo es reflexionar sobre el problema de la simulación y su interpretación en el ámbito de las normas contables. Se trata de una institución sobre la que existe cierto consenso en la doctrina civil y en la jurisprudencia, aunque plantea ciertas dificultades para distinguirla de figuras afines en lo atinente a su aplicación práctica. Existen interesantes contribuciones en el ámbito tributario por lo que se refiere a fiscalidad de las empresas que utilizan la contabilidad como herramienta para lograr fines evasores (puede verse, entre otros, RAMÍREZ GÓMEZ, 2017 y SÁNCHEZ HUETE, 2017). Sin embargo, y hasta donde nosotros sabemos, no hay muchos trabajos que analicen la simulación como el medio idóneo para distorsionar la información contable como fin, que es el objeto de esta investigación.

En consecuencia, nuestro trabajo se organiza como sigue: la siguiente sección tiene por objetivo acotar la simulación, identificar sus requisitos, clases y elementos, así como diferenciarla de instituciones similares como los negocios fiduciarios, los indirectos o los fraudulentos. En la tercera sección abordamos la problemática de la información contable como declaración con contenido jurídico que capta unas transacciones distorsionadas cuando en el negocio que subyace media una manifestación no verdadera. El reflejo de las operaciones con partes vinculadas constituye el medio propicio para la simulación, aunque identificamos otras áreas susceptibles a la simulación. El recurso de la norma contable a la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica para representar la operación presenta no pocos problemas por comparación con su tratamiento en el orden civil del que esta figura, la simulación, es originaria. Por ello, las conclusiones que se presentan en la última sección destacan esta singularidad que tiene, en nuestra opinión, poca justificación. Terminamos el trabajo con las referencias bibliográficas empleadas.

2 ACERCA DE LOS CONTRATOS SIMULADOS

El tráfico mercantil se caracteriza por la circulación de valores patrimoniales (URÍA, 2001, p. 617). En el ámbito empresarial, los actos y los negocios jurídicos en los que la empresa que informa es parte, son objeto de atención por la contabilidad que los representa en un lenguaje formal regulado por el Derecho. Los límites naturales en los que se incardina esta investigación nos obligan a reducir el ámbito del trabajo a la esfera de los contratos pues es ahí donde encuentra todo su sentido el problema de la simulación. La necesaria contracción del campo de nuestro estudio no supone una merma relevante pues el contrato, como bien señalaba URÍA (2001, p. 618), es el elemento esencial para concebir la circulación como fenómeno jurídico. No obstante, un análisis más prolijo, que pretendemos acometer a corto

plazo, nos debe llevar a estudiar la problemática de la captación por la contabilidad de los actos y negocios jurídicos en general a la luz de los criterios interpretativos en el orden civil. Es obvio que los contratos se subsumen en los negocios jurídicos.

El art. 1261 CC [LEG 1889, 27] indica que los elementos fundamentales para la validez de un contrato son: el consentimiento de los contratantes, el objeto y la causa. La simulación tiene que ver con las causas falsas así que el objeto inmediato de nuestro trabajo debe ser la concreción de este elemento esencial que no es en modo alguno un reto fácil de resolver.

Convenimos con MARÍN LÓPEZ (2007, p. 2649 y ss.) que el problema parte de la falta de una definición clara en el CC de la causa por más que el art. 1274 CC trate las causas genéricas en cada uno de los tres tipos contractuales ahí regulados (los contratos onerosos, los gratuitos y los remuneratorios). Además, los criterios para su determinación han sido también objeto de dura crítica (véase, entre otros, DIEZ-PICAZO, 1993, p. 226-227).

Subyace en el fondo la discusión doctrinal y jurisprudencial acerca de la teoría sobre la naturaleza de la causa, esto es, entre la concepción objetiva y subjetiva de la causa, a la que se añade una postura mixta pues tiene elementos de una y otra. Permítasenos explicarnos brevemente a continuación.

Para los defensores de la teoría objetiva, el contrato cumple una determinada función económico-social en el tráfico jurídico que es su causa. Así, por ejemplo, en el contrato de compra-venta, la causa es la entrega de una cosa a cambio de un precio; en el contrato de alquiler, la causa vendría dada por el uso y disfrute temporal de un bien o un derecho a cambio de un precio y así podríamos continuar con multitud de otros ejemplos. MARÍN LÓPEZ (2007, p. 2650) se posiciona abiertamente contra esta tesis por considerar que excluye los motivos particulares de los contratantes lo que, en su opinión, deja sin explicación las situaciones con causa ilícita. Por contra, FALCÓN Y TELLA (2011), aún en la esfera tributaria, entiende que objetivar la causa permite decidir motivadamente conforme a Derecho colocando a la norma por encima de las convicciones particulares.

Frente a la concepción objetiva de la causa, existe otra corriente que otorga importancia a la intención de las partes para concluir el contrato y que, por este motivo, se conviene en denominar teoría subjetiva que ha tenido cierto eco jurisprudencial (a modo de ejemplo, las SSTS 23-5-1980 [RJ 1980, 1958], 19-12-1990 [RJ 1990, 8956] y 30-5-2011 [2011, 4838]) y menos en la doctrina más autorizada. Llevada a su extremo supondría que todos los contratos tendrían una causa en función de los fines perseguidos en cada situación por lo que la crítica es inmediata: la regulación de los contratos sin causa perdería sentido porque todos los contratos la tendrían (lícita o ilícita).

La postura intermedia vendría a defender una concepción dual, esto es, los contratos típicos tendrían su razón de ser que es tutelada por el ordenamiento jurídico (elemento objetivo), a la que se añaden los propósitos particulares jurídicamente relevantes que pueden tener una trascendencia causal (elemento subjetivo). En la actualidad es la tesis mayoritaria compartida por la doctrina (véase, entre otros, DE CASTRO y BRAVO (1985, p. 190 y ss.), DIEZ-PICAZO (1993, p. 235-236) y CLAVERÍA GOSÁLVEZ (1998)) y la jurisprudencia (entre otras, SSTS 19-11-1990 [RJ 1990, 8956], 29-3-1993 [RJ 1993, 2532] y 25-5-1995 [RJ 1995, 4263]).

Quizás la solución viene de la mano de preguntarse no tanto qué es la causa sino más bien cuál es su función en el ordenamiento para concluir, siguiendo a MARÍN LÓPEZ (2007, p. 2655 y ss.), que sirve como elemento de control sobre los pactos realizados entre los particulares.

Bien parece que procede a continuación preguntarse por los requisitos que debe cumplir la causa y que son: existencia (los contratos sin causa no producen efecto conforme el art. 1275 CC), licitud (los contratos con causa ilícita no producen efecto según el antes mencionado art. 1275 CC) y veracidad (la causa falsa trae como consecuencia la nulidad del contrato de acuerdo con el art. 1276 CC). Existe una presunción *iuris tantum*, esto es, admite prueba en contrario, de que la causa existe y es lícita aunque no se exprese en el contrato (art. 1277 CC) y por extensión, se suele interpretar, que es veraz. La carga de la prueba se traslada al deudor cuando resulta compelido a cumplir el contrato.

La simulación se sitúa en la esfera de la veracidad de la causa por cuanto falta la función práctico-social, en los términos antes expuestos, querida simultáneamente por ambos contratantes (véase, entre otros, MARÍN LOPEZ, 2007, p. 2666), es decir, aunque manifiestan querer lo mismo, al menos uno de ellos quiere algo distinto normalmente, con el ánimo de engañar a terceros.

Por su claridad, recordamos la STS 30-5-2011 [RJ 2011, 3995] cuando afirmaba: *“La simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta subyacente o que oculta la inexistencia del acto o del negocio jurídico”*. En la misma línea, la SAN 14-5-2014 [AS 2014, 1379] que apostillaba con claridad su consecuencia: *“Como regla general el negocio simulado se presenta como un negocio ficticio (esto es, no real) –aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero–, como un negocio simple –aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado–, y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica, transferencia alguna de derechos”*.

Se suele distinguir entre simulación absoluta o relativa entendiendo que la primera *“supone la realización o celebración de actos o negocios jurídicos puramente aparentales, que se agotan en su envoltura o mostración externa, y en los que se oculta de forma querida y engañosa: o que no existe ninguno de los elementos esenciales de aquellos actos o negocios jurídicos (causa, objeto y consentimiento), o que carecen de alguno de tales elementos esenciales”* (CAZORLA PRIETO, 2015).

A diferencia de la anterior, la simulación relativa supone, como bien indicó la STS 15-7-2002 [RJ 2002, 7724]: *“(…) una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley”*. Se trata pues, de disfrazar un acto, en palabras de PONT CLEMENTE (2006) mediante la realización de otro ocultando la naturaleza jurídica del acto realizado. Existe la voluntad compartida de quienes tratan de ocultar una realidad jurídica (ver, entre otras, STS de 26-9-2012 [RJ 2012, 10294]) no siendo precisa la concurrencia de culpabilidad.

En todo caso, resulta clarificadora la STS de 25-6-2008 [RJ 2008, 4450] cuando afirma: *“Resulta necesario señalar que, -para apreciar la existencia de un negocio simulado- debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los*

elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros- (...); y que -la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma- (...)”.

Por ello, la simulación requiere el concurso de tres elementos (CARCABA FERNÁNDEZ, 1985): divergencia consciente entre voluntad y declaración, intención de crear una apariencia engañosa frente a terceros, y existencia de un acuerdo simulatorio, que es la pieza central pues es el medio empleado para excluir los efectos “normales” del contrato por los realmente queridos por las partes (véase, entre otros, MARÍN LÓPEZ, 2007).

Como primera conclusión podemos advertir que la simulación se basa en la existencia de una causa falsa que deviene en la nulidad del contrato, si no se prueba que está fundado en otra verdadera y lícita (art. 1276 CC) y no en la falsedad en la causa que se regula en el art. 1300 y ss. CC y que tiene otras consecuencias; la anulabilidad del contrato con restitución de las cosas objeto del contrato, con sus frutos, y el precio con los intereses, con las excepciones previstas en los arts. 1304 y ss. CC.

Nos preocupan a continuación los puntos de contacto que la simulación guarda con otras figuras afines y que, desafortunadamente marcaron el sentido de alguna Sentencia. A modo de ejemplo, la STS 25-10-2005 [RJ 2006, 301] cuando afirmaba, aun con un voto particular: “(...) cuando esta Sala ha contemplado una indebida por aparente utilización de un negocio o contrato considera que es casi innecesario tratar de subsumir el conjunto operativo llevado a cabo en la categoría de negocio simulado o disimulado, negocio en fraude de Ley, negocio indirecto, negocio fiduciario y/o demás especialidades de los negocios jurídicos anómalos, pues en la realidad lo único que se produce es un intento de obtener un tratamiento fiscal improcedente al reparto de dividendos” [el subrayado es nuestro]. Puede consultarse también la indiscriminación entre los distintos tipos negociales en la STS 5-3-2004 [RJ 2004, 2530].

Estas figuras afines bien pueden caber en lo que DE CASTRO y BRAVO (1985, p. 329 y ss.) denominaba como negocios anómalos, entendiendo por tales aquéllos en los que se produce una “*deformación del negocio querida por quienes lo crean y hecha para escapar de la regulación normal de los negocios, de la prevista y ordenada por las leyes*”. En ellos cabe la simulación, pero también los negocios fiduciarios, los indirectos y los fraudulentos. Se trata de un tema difícil de acotar y que, además, adquiere numerosos matices en cuanto a su aplicación práctica. El objeto previsto para esta investigación nos lleva a concluir que son aspectos interesantes, pero ahora marginales pues nuestro centro de atención es la simulación, por lo que sólo vamos a analizarlos de forma sintética a continuación.

En relación a los negocios fiduciarios, su origen se puede situar en las fuentes jurídicas romanas y en el ámbito familiar (*fiducia cum amico*), aunque luego se trasladó a garantizar los créditos (*fiducia cum creditore*). Un buen análisis de su posterior desarrollo y recepción en España se puede consultar, entre otros, en ARRUBLA PAUCAR (2013). Existe una importante controversia entre dos líneas doctrinales (véase, entre otros, SÁNCHEZ GERDILLA, 2008): de una parte, quienes sostienen la plena separación entre el negocio fiduciario y el simulado, y de otra, quienes consideran que son equivalentes. En esencia, los primeros entienden que los negocios fiduciarios persiguen todas sus consecuencias jurídicas, aunque se

serven de los mismos para alcanzar una finalidad económica distinta. Esto ocurre con la transmisión de la propiedad con fines de garantía, la cesión de un cobro para fines de mandato o el endoso pleno para satisfacer un crédito, porque entre los contratantes se pacta usar los efectos obtenidos sólo para la finalidad que entre ellos acordaron. Según FERRARA (1953), uno de sus más firmes defensores, la diferencia entre el negocio fiduciario y el simulado es que este último es fingido, no real, mientras que el primero es querido y real. ALBALADEJO (1993), por el contrario, entiende que el negocio fiduciario es simplemente un negocio simulado relativamente. La posición jurisprudencial más reciente, aunque no con toda la nitidez que sería necesaria, parece acercarse más a esta última postura (véase, entre otros, TOMÁS MARTÍNEZ, 2013).

Por lo que se refiere a los negocios indirectos, su origen puede encontrarse, conforme CARRASQUER CLARI (2014), en la práctica administrativa y a los pronunciamientos de los tribunales para encontrar una definición que podría quedar como sigue (SSTS 30-5-2011 [RJ 2011, 4838] y 17-2-2011 [RJ 2011, 1522]: *“aquél en que las partes celebran un contrato típico y regulado en el ordenamiento jurídico con un fin distinto del que le es propio y específico, y que se caracteriza por las siguientes notas: a) yuxtaposición de diversas operaciones o negocios jurídicos; b) una finalidad distinta de la que es característica de cada uno de los contratos típicos celebrados; c) efectos directos propios del contrato celebrado; y d) efectos indirectos queridos por las partes, que podrían haberse obtenido mediante un negocio o contrato típico distinto”*. A modo de ejemplo (véase, entre otros, MARÍN LÓPEZ (2007)), un negocio indirecto se da cuando se crea una sociedad anónima cuyas acciones suscribe en su casi totalidad una persona y que busca a dos amigos para que suscriban una parte residual de las acciones y así constituir la con el mínimo de accionistas exigidos por la Ley. También cuando se vende a un precio mucho más bajo que el de mercado para esconder una donación a favor del *“adquirente”*. La categoría del negocio indirecto es extraña en nuestro ordenamiento y normalmente se va a reconducir hacia el fraude de ley debido a su causa (una amplia documentación de las críticas puede consultarse, entre otros, en ARANA LANDÍN (2006)). Cuestión distinta es su cierto eco jurisprudencial al destacar, en contra de los contratos simulados, que no se trata de engañar a terceros sino de obtener unos resultados más favorables (normalmente en el plano fiscal) que los que derivan del modelo negocial escogido por lo que se sitúan muy próximos a la denominada *“economía de opción”* (véase, entre otros, FALCÓN y TELLA, 2011).

En el caso de los negocios fraudulentos justo es recordar la definición acuñada en su momento por DE CASTRO y BRAVO (1970, p. 122): *“(…) uno o unos actos productores de un resultado contrario a una ley; que aparece amparado también en otra disposición, dada (en verdad) con una finalidad diferente”* para ocuparse seguidamente de sus requisitos: *“1. Que admitir la validez del acto suponga la violación efectiva de una ley (ley defraudada); contrariar su finalidad práctica; que se condene el acto mismo (no el medio, forma o procedimiento). 2. Que la ley en que se ampare el acto (ley de cobertura) no tenga la finalidad de protegerle”*. Es fácil advertir su similitud con el negocio indirecto pues en ambos casos los contratantes expresan querer un contrato cuando en realidad desean otro, no tanto con el ánimo de engañar a terceros sino para utilizar una forma negocial concebida por el legislador con otro fin. El matiz que diferencia el negocio indirecto del fraudulento se basa en que esta finalidad, en el caso de los negocios en fraude de

ley, está prohibida por el ordenamiento jurídico (MARÍN LÓPEZ, 2007). Por ello, podemos concluir, todo negocio fraudulento es indirecto, pero no todos los negocios indirectos pasan necesariamente por la fórmula de los negocios fraudulentos.

3 LA REPRESENTACIÓN DE LOS NEGOCIOS SIMULADOS EN CONTABILIDAD

Para reflexionar acerca de la repercusión de los negocios simulados en la información contable, no como paso intermedio sino como fin último, debemos previamente circunscribir la contabilidad como una realidad en el mismo plano, esto es, con contenido jurídico. Se trata de un lenguaje formal (ver, entre otros, LÓPEZ PÉREZ y RODRÍGUEZ ARIZA, 2003) con características léxicas, gramaticales y semánticas propias. El Derecho analiza este lenguaje formal por las normas jurídicas que lo regulan y que en la actualidad están comprendidas básicamente en el campo natural del Derecho Mercantil, aunque cada vez hay más voces reclamando un lugar propio. En concreto, la propia introducción de la norma que aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC en lo sucesivo, RD 1514/2007 [RCL 2007/2098]) actualmente en vigor cuando señala: “(...) se incardina en el seno del Derecho Mercantil español un auténtico Derecho Contable que ha dotado a la información económico-financiera de un marcado carácter internacional, para lo cual, el Plan General de Contabilidad, de modo similar a lo sucedido en otros países, ha sido un instrumento básico de normalización”. Y antes de su aprobación recordamos en el mismo sentido los trabajos de BLANCO CAMPAÑA y CUBILLO VALVERDE (1983), FERNÁNDEZ PIRLA (1986) y NAVARRO FAURE (2007) entre otros.

En este contexto, la contabilidad tiene por objeto representar verazmente la realidad a través del hecho contable definido por FERNÁNDEZ PIRLA (1986, p. 28) como la “*versión interpretada, homogénea y calificada de una realidad económica o socioeconómica*”. Queda así la transacción, entendida como el suceso que afecta a la entidad, como verdad fáctica, y el hecho contable, esto es, su versión interpretada, homogénea y calificada conforme a las reglas jurídicas, como su verdad jurídica.

Este hecho contable adopta distintas formas. La más común es la representación de la transacción por medio del asiento, de la anotación en los libros de comercio (básicamente en el libro Diario) por el método de la partida doble que supone el análisis de cada operación desde dos puntos de vista apoyada en la cuenta como instrumento de representación y medida (véase, entre otros, RIVERO ROMERO, 2001, cap. III). Mas en otras ocasiones, el hecho contable puede adoptar la forma de una descripción contable por incluirse en la información periódica que formulan las empresas. Así ocurre, por ejemplo, con la información sobre hechos posteriores al cierre del ejercicio que se incluye en la memoria, o los avales prestados de los que también se facilitan datos en la memoria o la información sobre los riesgos empresariales que se incluye en el informe de gestión, y que no generan un asiento contable propiamente dicho.

Por último, el hecho contable puede tener la forma de una combinación de ambos; asiento y descripción contable. Pensemos en el caso que se produce cuando se adquieren acciones propias o se lleva a cabo un programa de desarrollo que precisa realizar una anotación contable en el libro Diario y además exige una descripción en el informe de gestión. Otro ejemplo podrían ser las operaciones con

partes vinculadas que se registran por medio de un asiento contable debiendo añadir descripciones complementarias en la memoria, y a las que luego nos vamos a referir.

Este hecho contable se plasma en unos documentos mercantiles (las cuentas anuales y otra información complementaria que las empresas formulan periódicamente) como una manifestación que hace el sujeto obligado a llevar la contabilidad. La declaración implícita que consta en los mismos se puede clasificar dentro de las denominadas de “*conocimiento, ciencia o verdad*” o entre las declaraciones llamadas de “*voluntad*”. Tradicionalmente, la doctrina entendía que la diferencia entre ambas residía en el contenido intrínseco de la manifestación, mas en los momentos actuales se tiende a discutir la finalidad y efectos jurídicos que puedan producir (puede consultarse sobre el tema en el orden civil DÍAZ MARTÍNEZ, 2015 y en materia mercantil GALLEGO SÁNCHEZ, 2009). De acuerdo con este planteamiento, estaremos ante una declaración de ciencia o verdad cuando proporciona al destinatario la constatación de un hecho determinado, con independencia de los resultados o productos que de esta declaración pudieran producirse. Por el contrario, la declaración de voluntad no solo exterioriza el pensamiento del declarante, sino que se expresa con el objetivo de producir intencionadamente efectos jurídicos vinculantes en el receptor de la declaración.

En el ámbito concreto de la declaración hecha por medio de la información contable, se trata de un tema no pacífico encontrando quienes entienden que se trata de una declaración de conocimiento o verdad (entre otros, ALONSO ESPINOSA, 2009, p. 37 y VICENT CHULIÀ, 2002, p. 189) frente a quienes consideran que es una declaración de voluntad (MARINA GARCÍA-TUÑÓN, 2008). A nuestro modo de ver, se trata de un tema complejo cuyo análisis profundo excede los límites y el objetivo de este trabajo. Sólo podemos ahora adelantar nuestra conclusión basada en que el hecho contable es una realidad poliédrica pues los múltiples destinatarios finales de la información contable tienen distintas funciones decisionales para las que precisan de distinta información. Por el contrario, la verdad jurídica debe ser única, probablemente por imperativo del tráfico mercantil y por cuestiones de seguridad jurídica. Por todo ello entendemos que el hecho contable tiene más puntos en común con las declaraciones de ciencia (verdad o conocimiento) que con las declaraciones de voluntad pues su eficacia jurídica no se produce *ex voluntate*. Su peculiaridad proviene de que es una declaración derivada de un mandato legal que lleva a que los datos contables, en forma de hechos contables, y sus justificantes no sean producto de la voluntad del empresario sino que existen con independencia de ella por lo que su aportación a un procedimiento sancionador (por ejemplo, con fines tributarios) no pueda entenderse como una obligación de declarar contra sí mismos (véase, sobre este tema, LOZANO SERRANO, 2015).

Centrada pues la cuestión de unas normas jurídicas que regulan la contabilidad y que prescriben cómo se ha de representar el hecho contable, y éste hecho contable como una declaración que realiza el sujeto obligado a llevar la contabilidad, nos queda ahora vincular el problema de la simulación en los contratos con la solución dada en el marco jurídico contable puesto que, lo anticipamos ahora, presenta desviaciones importantes en relación al orden civil del que esta institución es originaria.

Decía CASTÁN TOBEÑAS (1975, p. 522) que las “*normas jurídicas (proposiciones racionales de carácter abstracto y general) tienen que ser individualizadas, incorporadas al hecho o regulación de la vida que están llamadas*

a regir” y añadía que, para ello, se debe determinar primeramente su sentido (su “*recto sentido*” como exige la STS 21-3-1961).

La hipótesis de nuestro trabajo es que el complejo tráfico mercantil presenta a menudo un conjunto de situaciones para las que no hay reglas contables claras; en unas ocasiones, estas situaciones son fruto directo del devenir empresarial que supone continuos retos para el especialista en estos temas que debe buscar el mejor acomodo del problema planteado en los supuestos de hecho previstos en las normas contables para llegar a la solución prevista en los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados enunciados en el Marco conceptual de la Contabilidad (primera parte del PGC, apartado 7). En este contexto la flexibilidad de las normas contables no ayuda mucho (véase, entre otros, GONZALO ANGULO y GUIRAL CONTRERAS, 2009). Pero es que además, en otras situaciones se buscan precisamente actos (o negocios) simulados, es decir, basados en una causa falsa, con la finalidad de ofrecer una información distorsionada a terceras personas.

El art. 34.2 CCom [LEG 1885\21] exige que las cuentas anuales, en las que se plasman los hechos contables, deben mostrar la imagen fiel y para ello, en la contabilización de las operaciones se debe atender a su realidad económica y no a su forma jurídica. Se trata pues de potenciar el principio ampliamente extendido a nivel internacional del fondo (económico) sobre la forma (jurídica) para registrar las transacciones. No hemos evidenciado otras menciones en el CCom que traten su aplicación para representar transacciones.

El término de imagen fiel no está definido por lo que plantea numerosos problemas en su aplicación jurídica como en su momento evidenció un sector de la doctrina (puede verse, entre otros, GONDRA ROMERO, J.M., 1991) en unas críticas que no han perdido fuerza con el paso de los años (véase SANTAELLA LÓPEZ, 2015). En el PGC (primera parte, apartado 1) se considera que la “*aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables (...)* deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa”. Es decir, la imagen fiel deriva de los requisitos, principios y criterios contables como en una relación causa-efecto que inmediatamente a continuación se matiza, al menos, sobre el papel de la norma. Sólo así se puede entender la posibilidad de que en alguna situación se deban aplicar requisitos, principios y criterios contables adicionales para lograr, señala el PGC, este objetivo de la imagen fiel. A *sensu contrario*, el PGC también prevé la posibilidad, excepcional indica, de que algún requisito, principio o criterio sea incompatible con la imagen fiel, en cuyo caso se considera impropio su aplicación facilitando en la memoria información adicional. Esta suerte de alternativas se suele resolver en la práctica con la aplicación estricta de las normas previstas en el PGC en aras de cumplir el objetivo de la imagen fiel.

Desde un punto de vista jurídico, que no económico donde estos temas no suelen ser objeto de debate, debe sorprender el tratamiento de algunas operaciones. Así, por ejemplo, los contratos de alquiler que cumplen unas condiciones (contar con una opción de compra sobre la que no haya dudas de que se va a ejercer o cumplir alguna de las presunciones previstas en el PGC conforme la norma de registro y valoración 8ª de la segunda parte del PGC), se deben registrar como si de una compra con pago aplazado se tratara. Bien nos parece que son operaciones diferentes que, sin embargo, se resuelven contablemente de la misma forma. Más

aún, la venta de un activo (p.e. inmobiliario) cumpliendo todos los requisitos y formalidades previstas en Derecho, no se registra como tal si a continuación se concierne un contrato de arrendamiento que por sus características se debe calificar como financiero (véase la misma norma de registro y valoración antes indicada). La emisión de acciones o participaciones sin derecho a voto se considera como instrumentos de pasivo conforme lo previsto en la introducción del PGC (lo que plantea el problema no pacífico acerca de la eficacia de lo previsto en la introducción o el preámbulo de una norma). Bien parece que el legislador entiende que en estas operaciones existe un fondo económico claramente diferente de la forma jurídica y obra en consecuencia, sin admitir, prueba en contra.

Este problema parece más claro en las operaciones con partes vinculadas como tratamos de demostrar a continuación.

El término de “*parte vinculada*” incluye, en todo caso (ver norma décimo tercera de elaboración de las cuentas anuales de la tercera parte del PGC):

a) Las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma decimotercera de elaboración de las cuentas anuales.

No obstante, una empresa estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra empresa también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengas impuestas por una regulación específica).

b) Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

c) El personal clave de la compañía o de su dominante, entendiéndose por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y los directivos. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

d) Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.

e) Las empresas que compartan algún consejero o directivo con la empresa, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.

f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.

g) Los planes de pensiones para los empleados de la propia empresa o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.

Y añade “(...) se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la empresa. Entre ellos se incluirán:

- a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;
- b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;
- c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y
- d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

En el PGC (norma de registro y valoración vigésimo primera del PGC) se establece, como regla general, que estas transacciones se deben registrar inicialmente por su valor razonable. Si el precio acordado difiere de su valor razonable, la diferencia se debe registrar atendiendo a la realidad económica de la operación. No hemos encontrado más aclaración sobre el particular, así que las vías de solución a este problema vienen de la mano de las consultas evacuadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC en lo sucesivo) que dan respuesta a algunas operaciones.

En concreto, la consulta 6 del Boletín 79 publicado por el ICAC en 2009, trata el caso general de los préstamos entre partes vinculadas a un tipo de interés distinto del del mercado, y aprovecha para resolver el caso particular de un préstamo entre partes vinculadas cuando no se pacta tipo de interés. Su análisis excede los límites previstos en este trabajo, pero nos llama la atención que en el fondo de la respuesta late una especie de simulación en el contrato de préstamo pues la diferencia entre el valor actual de los flujos de efectivo a pagar usando un interés de mercado y el importe acordado, se solventa como una traslación patrimonial a favor de la parte que se beneficia de unas condiciones “artificialmente” distintas. La sorpresa se debe a que no se admite prueba en contrario, es decir, cualquier operación de préstamo con una parte vinculada debe registrarse conforme lo que acabamos de señalar. La consulta 4 de este mismo Boletín trata el problema de la condonación de préstamos entre partes vinculadas, con idéntica solución en términos de traslación patrimonial, y los préstamos a empleados a tipo de interés diferentes de los de mercado que se deben contabilizar evidenciando un mayor gasto de personal por la diferencia. Desde entonces no tenemos constancia de más operaciones con partes vinculadas en las que el ICAC, de esta forma tan singular, haya querido resolver el problema de la diferencia entre el valor razonable y el importe acordado.

La acción de simulación (ver MARÍN LÓPEZ, 2007), como institución que parece que subyace en este problema, no encuentra acomodo legal, pues insistimos, la simulación existe en todas las operaciones con partes vinculadas sin que sea posible otra alternativa.

4 CONCLUSIONES

El objeto de nuestra investigación es analizar la causa falsa en los contratos como medio para distorsionar la información contable, y las soluciones previstas. Esta causa falsa se plasma en la institución de la simulación por lo que en primer lugar revisamos sus requisitos, clases y elementos característicos. Este trabajo nos

permite diferenciarla de otros negocios anómalos (fiduciarios, indirectos y fraudulentos) para luego analizar el reflejo de los contratos simulados en contabilidad. Aunque esta traslación pudiera parecer sencilla, dada la superior jerarquía de las normas que la regulan frente a lo dispuesto en el PGC (que tiene rango de Real Decreto pues el CCom apenas si trata nada sobre este tema), en la práctica no lo es. De hecho ocurre que la referencia genérica incluida en el PGC se completa con las respuestas a las consultas que los particulares trasladan al ICAC. El problema, a nuestro modo de ver, se agrava porque a diferencia de lo que acontece en el orden civil, se presume que todas las operaciones realizadas con partes vinculadas son simuladas. Tanto es así que no se admite prueba en contra y se conmina a un tratamiento contable que es producto de la anterior afirmación.

En nuestra opinión, si existen razones de política tributaria que aconsejan esa solución, bastaría con exigir unos ajustes al resultado contable para determinar la base imponible. Pensamos que la solución, única e indiscutible, trasladada por unos cauces heterodoxos (consultas evacuadas por el ICAC) merece una mayor atención por parte del legislador y una reflexión más profunda para encontrar un mejor acomodo en las instituciones de las que es tributaria.

5 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBALADEJO, M. (1993). *El negocio Jurídico*. Bosch. Barcelona.
- ALONSO ESPINOSA, F. (2009): “El deber de documentación de la empresa y de llevanza de Contabilidad tras la Ley 16/2007, de 4 de julio”, en *Revista del Derecho del Mercado de Valores*, (5), págs. 23-54.
- ARANA LANDÍN, S. (2006). ¿Negocio directo o economía de opción? *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, (7), 41-50.
- ARRUBLA PAUCAR, J. (2013). *Los negocios fiduciarios y la fiducia en garantía*. Tesis doctoral. Universidad de Salamanca.
- BLANCO CAMPAÑA, J. y CUBILLO VALVERDE, C. (1983). *El Derecho contable en España*. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- CARCABA FERNÁNDEZ, M. (1985). *La simulación en los negocios jurídicos*. Tesis doctoral. Universidad de Oviedo.
- CARRASQUER CLARI, L. (2014). El “Negocio indirecto”: ¿Mecanismo antiabuso o falacia jurídica? *Quincena fiscal*, (13), 87-101.
- CASTÁN TOBENAS, J. (1975). *Derecho Civil español, Común y Foral*. Instituto Ed. Reus. Madrid.
- CAZORLA PRIETO, L. (2015). *Derecho financiero y tributario*. Aranzadi. Cizur Menor.
- CLAVERÍA GOSÁLVEZ, L. (1998). La causa del contrato. *La Ley* (6), 2194-2195.
- DE CASTRO y BRAVO, F. (1985). *El negocio jurídico*. Civitas. Madrid.
- DE CASTRO y BRAVO, F. (1970). *Compendio de Derecho Civil*. RGP. Madrid.
- DÍAZ MARTÍNEZ, A. (2015). Buena fe, retraso desleal y actos propios en el ejercicio de acciones de filiación. *Aranzadi civil-mercantil*. Revista doctrinal, 2(4), 99-114.
- DÍEZ-PICAZO, L. (1993). *Fundamentos de Derecho civil patrimonial (vol. I) Introducción. Teoría del contrato*. Civitas. Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2011). Economía de opción, fraude de ley y simulación: al hilo de la STS 30 mayo 2011. *Actualidad jurídica Aranzadi*, (833), 2-3.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2011). Reducción de capital con devolución de aportaciones y ampliación con cargo a reservas (STS 30 mayo 2011) ¿Dividendos? *Quincena Fiscal*, (19), 7-14.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. (1986): *Una aportación a la construcción del Derecho contable*. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- FERRARA, F. (1953). La simulación de los negocios jurídicos. *Editorial Revista de Derecho Privado* (1), 197-212.
- GALLEGO SÁNCHEZ, E. (2009). Sobre el arbitraje estatutario. En particular el de equidad. *Revista de Derecho de Sociedades*, 1(32), 43-77.

- GONDRA ROMERO, J. M. (1991). Significado y función del principio de imagen fiel (*true and fair view*) en el sistema del nuevo Derecho de balances, en *Estudios homenaje al profesor Girón Tena*, p. 555-602. Civitas. Madrid.
- GONZALO ANGULO, J. A. y GUIRAL CONTRERAS, A. (2009). Flexibilidad en las normas contables (Acepciones y sentido). *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, 28(115), 39-75.
- LÓPEZ PÉREZ, V., y RODRÍGUEZ ARIZA, L. (2003). Un caso de interdisciplinariedad en Teoría de la contabilidad: Los cambios contables desde el enfoque cognitivo-linguístico. Encuentros multidisciplinares. Disponible en <http://www.encuentros-multidisciplinares.org/Revistan%C2%BA15/Victoria%20L%C3%B3pez%20P%C3%A9rez%20y%20L%C3%A1zaro%20Rodr%C3%ADguez%20Ariza.pdf> (último acceso 28 de julio de 2018).
- LOZANO SERRANO, C. (2015): “El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación”. *Revista Quincena Fiscal*, (8), 19-39.
- MARÍN LÓPEZ, M. J. (2007). La causa del contrato. *Aranzadi civil: revista quincenal*, (3), 2649-2672.
- MARINA GARCÍA-TUÑÓN, A. (2008). “Una reflexión sobre la reciente reforma de la legislación contable”, en *Revista de Derecho de Sociedades*, 1(30), 97-108.
- NAVARRO FAURE, A. (2007). *El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable*. La Ley. Madrid.
- PONT CLEMENTE, J.F. (2006). *La simulación en la nueva LGT*. Marcial Pons. Madrid.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2017). La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente. *Quincena fiscal*, (8), 149-182.
- RIVERO ROMERO, J. (2001). *Contabilidad financiera*. Trivium. Madrid.
- SÁNCHEZ Gerdilla, A. (2008). El negocio fiduciario. La eterna disputa. Visión histórica de la fiducia y actual criterio del Tribunal Supremo. *Actualidad jurídica Aranzadi*, (746), 12-16.
- SÁNCHEZ HUETE, A. (2017). La sanción tributaria al empleo de formas jurídicas artificiosas. *Quincena fiscal*, (22), 31-56.
- SANTAELLA LÓPEZ, M. (2015). El principio de imagen fiel y la definición del concepto de derecho, en *Principios jurídicos en la definición del derecho*, pp. 401-404. Dykinson. Madrid.
- TOMÁS MARTÍNEZ, G. (2013). Fiducia, negocio fiduciario y titularidad fiduciaria: un recorrido a través de la doctrina y la jurisprudencia. *Estudios de Deusto*, 52(1), 289-314.
- URÍA, R. (2001). *Derecho Mercantil*. Marcial Pons. Madrid.
- VICENT CHULIÁ, F. (2002): *Introducción al Derecho Mercantil*. Tirant lo Blanch. Valencia.