

## **Audiencia Nacional.**

### **Sentencia de 23 de abril de 2009.**

**Ponente: Navarro Sanchís, Francisco José**

**Calificación de un contrato por la Administración. Opción de compra por precio inferior al de mercado. Simulación.**

La sentencia ratifica la calificación dada por la Inspección a un contrato celebrado entre dos entidades mediante el cual una de ellas constituía un derecho de superficie sobre un inmueble y, al tiempo, una opción de compra sobre el suelo, habiéndose pactado por éste último un precio notoriamente inferior al de mercado.

La operación se calificó como simulada.

#### **Fundamentos jurídicos**

**SEXTO.-** En el primer de los motivos de fondo se discute la alteración en la periodificación propuesta por la Inspección en relación con los ingresos, gastos y amortizaciones derivados de la cesión patrimonial por virtud de contrato, de un derecho de superficie. En relación con tal cuestión, la demandante tendría razón, en cuanto al régimen de periodificación propuesto, si el conjunto negocial acordado con XX fuera lícito, verdadero y obedeciera a una concordancia entre lo declarado y lo realmente querido. En otras palabras, si lo que en verdad se hubiera cedido, por precio, a Repsol, fuera un mero ius in re aliena, un derecho real de superficie que por su propia esencia, implicase el mantenimiento de la propiedad en la actora y la expectativa consiguiente de recuperar la posesión del inmueble cedido en superficie al término del periodo contractualmente pactado, y así se ha declarado por esta Sala en diversas sentencias, entre las que cabe citar la dictada el 26 de mayo 2005 (recurso nº 779/02) y la de 11 de octubre de 2007 (recurso 201/04), en que se razonaba del siguiente modo:

“El derecho de superficie, en su variedad urbana, es el derecho real, erga omnes, inscribible en el Registro de la Propiedad y susceptible de hipoteca... que confiere a sus titulares el poder de edificar en suelo ajeno, haciendo suya la propiedad de lo construido. La especialidad más característica del derecho real que analizamos reside en la separación entre el dominio de lo construido y el suelo en que se efectúa. El primero corresponde al titular de la superficie y el segundo al concedente de la misma. En este sentido constituye una excepción al principio “aedificium solo cedit” consagrada en el artículo 358 del Código Civil...”

En definitiva, de acuerdo con lo señalado en la indicada sentencia de esta Sala, la constitución de un derecho real de superficie determina que el ingreso percibido por el dueño del suelo por el importe de la contraprestación de aquél deba imputarse, en los términos previstos en el citado artículo 88.5.a), a los diversos ejercicios durante los que se prolonga el derecho real, por corresponder el ingreso percibido, aunque lo fuera de una sola vez, a un periodo de generación plurianual, siendo indiferente el momento del cobro de las remuneraciones pactadas. En otras palabras, debe imputarse fiscalmente como rendimiento del capital de cada ejercicio de duración del derecho real.

**SÉPTIMO.-** Sin embargo, tal doctrina quiebra cuando el complejo negocial acordado, examinado conjuntamente, hace evidente que lo que se ha querido entre las partes ha sido la verdadera transmisión dominical del inmueble, lo que altera significativamente la calificación formal de los contratos suscritos a tal fin, toda vez que junto al derecho de superficie... se constituye un derecho real de opción, por precio prácticamente simbólico en relación con la totalidad del pactado, un plazo extensísimo de ejercicio -25 años- y la admisión de que ya se había percibido.

**OCTAVO.-** Por tanto, la cuestión principal que se debate en este litigio es la de determinar si los negocios jurídicos celebrados por el recurrente fueron concluidos con simulación relativa (que es la que enmascara una relación contractual real y existente, pero distinta de la aparente), como sostiene la Inspección tributaria y avalan en sus resoluciones los órganos económico- administrativos, en cuyo caso sería preciso que la tributación de los rendimientos obtenidos en ellos se ajustase al acto jurídico verdaderamente querido por los interesados, con independencia de cuál fuera el negocio aparente o de cobertura. A tal respecto, el artículo 25 de la Ley General Tributaria establece que “en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados”. Mientras que la Administración infiere, de las diversas circunstancias concurrentes y de los objetivos perseguidos, la existencia de una simulación, caracterizada por la discordancia entre el contrato que verdaderamente se pretende realizar y aquél que formalmente lo exterioriza, maquinación que se instrumenta para eludir la aplicación de normas jurídicas imperativas que, en lo tributario, son más gravosas que las aplicables al negocio formal o aparente, si éste respondiera a la efectiva voluntad de los interesados.

... Cabe resaltar que, como esta Sala ha declarado con frecuencia, la apreciación de la simulación no es fácil, pues tiene que deducirse en cada caso, no del propósito psicológico que guía las acciones humanas y que resulta impenetrable en sí misma, sino en la existencia de datos o indicios objetivos que permitan la conclusión racional y fundada de la existencia de simulación, siendo así que, en este caso, el pacto de opción por tiempo muy prolongado y precio quasi simbólico y abonado anticipadamente hace pensar en una verdadera traslación dominical oculta tras la apariencia de la constitución de un mero derecho real sobre cosa ajena, el de superficie, que por sus características, duración e intensidad en el uso posesorio permiten establecer que, a los solos fines fiscales que aquí interesan, dada la habilitación conferida a la Administración en el artículo 25 de la LGT de 1963, aplicable aquí *ratione temporis*, no es posible admitir la periodificación propuesta en su autoliquidación por la recurrente, ya que ésta parte de una realidad que no resulta admisible, cual es que la actora mantiene en su poder, atendida la formalidad de los contratos celebrados, el dominio de los inmuebles cuyo uso y posesión ha cedido a un tercero...

Por lo demás, la economía de opción no es una panacea cuya invocación permita soslayar todas las consecuencias jurídicas derivadas de los actos propios, pues baste con señalar que el régimen legal de la simulación, a efectos fiscales, no desdice esa opción, que se mantiene en poder del contribuyente, sino que lo que permite es, bajo el control y fiscalización de los Tribunales, ajustar el tratamiento fiscal de los negocios jurídicos a la verdadera intención de los contratantes, pasando por la apariencia formal dada a tales contratos, que es cosa distinta.

Finalmente, la contabilización de las operaciones tampoco es un argumento de especial solidez, puesto que no deja de ser un acto voluntario de respaldo a lo previamente deseado, cuando precisamente no se

trata en este caso de valorar el acierto de la contabilidad o la licitud de los pactos que en ella, en cuenta a sus efectos jurídicos, se recogen, sino de orientar el tratamiento fiscal de la inversión efectuada a su verdadero espíritu y finalidad.

