

# DOCUMENTOS

## EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS “ECONOMÍAS DE OPCIÓN” EN UN CONTEXTO GLOBALIZADO (\*)

Autor: *José Luis Pérez de Ayala*  
Universidad San Pablo CEU  
Académico de la Real Academia de  
Jurisprudencia y Legislación

DOC. N.º 22/06

(\*) Ponencia presentada en la *I Jornada de Derecho Tributario Global* que se celebró en el Instituto de Estudios Fiscales el 25 de noviembre de 2004. Su contenido fue extracto y parte del presente trabajo que se ha preparado para la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

### INTRODUCCIÓN: LA APORTACIÓN CIENTÍFICA DE D. JOSÉ LARRAZ AL DERECHO TRIBUTARIO

#### I. ESTRUCTURA DE LA EXPOSICIÓN

#### II. LA FORMACIÓN ORIGINAL DEL CONCEPTO DE “ECONOMÍAS DE OPCIÓN” EN LA OBRA DE D. JOSÉ LARRAZ (LARRAZ, 1954 Y 1973. MARTÍNEZ LAFUENTE, 2004)

1. Concepto
2. Clases
3. El problema de la juridicidad de las “economías de opción”

#### III. LAS “ECONOMÍAS DE OPCIÓN” COMO FUNDAMENTO DE LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

1. Interpretación de la doctrina mayoritaria sobre el artículo 24 de la LGT. Influencia de Larraz
2. La jurisprudencia del período 1963-2000: coincide la anterior interpretación
3. Las reacciones doctrinales contra la inseguridad jurídica de las “economías de opción” bajo el artículo 24 de la LGT

#### IV. LA TRANSICIÓN (2003-2004)

#### V. LA PROMULGACIÓN DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE DE 2003 Y DE SU ARTÍCULO 15. INTERPRETACIÓN SOBRE EL ESPÍRITU DEL PRECEPTO

#### VI. CONCLUSIÓN

#### BIBLIOGRAFÍA



## **INTRODUCCIÓN : LA APORTACIÓN CIENTÍFICA DE D. JOSÉ LARRAZ AL DERECHO TRIBUTARIO**

Conviene señalar que esta aportación se dirigía, inicialmente, a considerar la jurisprudencia del Tribunal Supremo entre 1939 y 1951, sobre la interpretación de las normas tributarias.

El propósito de LARRAZ, 1952, era propugnar que se aplicaran en Derecho Tributario, los criterios interpretativos que incorporasen no sólo la literalidad del precepto, ni la lógica que de tal texto literal resultara; pretendía que además de los elementos gramatical y lógico, se utilizaran también por el intérprete el elemento histórico y el sistemático, integrándose todos ellos en un solo método de interpretación de la ley fiscal.

Como se ha señalado acertadamente, (MARTÍNEZ LAFUENTE, 2004), “la aportación de LARRAZ en esta materia puede considerarse decisiva, pues ayudó a superar la interpretación puramente literal, propugnando que la norma tributaria fuera aplicada en función de su espíritu y finalidad, lo cual cristalizó en el artículo 23 de la LGT de 28 de diciembre de 1963, y en la posterior jurisprudencia del Tribunal Supremo”. Digamos, adicionalmente, que estos criterios de interpretación propugnados en su día por LARRAZ, y recogidos en el artículo 23 de la LGT 230/1963, se han recibido plenamente en la nueva LGT 58/2003, de 17 de diciembre.

Únicamente, estableció LARRAZ una excepción a la aplicación del método crítico, y propugnó el método del literalismo dogmático en la aplicación de la ley tributaria: cuando se diera la circunstancia de que el precepto fuera literalmente suficiente, y el contribuyente hubiera actuado de buena fe (y no en fraude de ley), en cuyo caso, repetimos, no se podrían hacer en contra del contribuyente “aplicaciones correctoras” del dictado de la letra.

Desde que LARRAZ escribiera estas líneas, se ha producido una abundante literatura sobre lo que define la buena fe en el Derecho Tributario. (ved BANACLOCHE, 1975; GONZÁLEZ MÉNDEZ, 2001, y PONT MESTRES, 2004, entre otros].

Pero en aquella obra pionera de LARRAZ, él avanza una definición de la buena fe en materia tributaria que identifica con lo que llama “economía de opción”, por oposición a los supuestos de negocios simulados o en fraude de ley tributaria.

Quiere decirse, en consecuencia, que el concepto de “economía de opción”, reconoce al contribuyente que actúa buscando tal ahorro fiscal, el derecho a que se le aplique literalmente el precepto, sin que la Hacienda pueda (seguimos citando a LARRAZ), “imponerle otra interpretación perjudicial para el administrado distinta de la que resulta de la literalidad del precepto”.

Queremos decir con ello, que salvo en caso de fraude de ley o de negocio simulado, LARRAZ propone la aplicación literal del precepto tributario literalmente suficiente como una garantía del contribuyente que, de buena fe, se basó en dicho tenor literal, amparándose en la letra de la norma para, sin fraude ni simulación, conseguir un ahorro tributario.

Este, y no otro, es el marco del concepto de “economía de opción” que va a constituir la aportación más importante, desde un punto de vista científico, de LARRAZ al Derecho Tributario español.

## I. ESTRUCTURA DE LA EXPOSICIÓN

El tema se desarrollará con arreglo al siguiente plan:

- La formación del concepto en J. LARRAZ.
- Las “Economías de opción” como fundamento de la planificación tributaria global.
- La transición (2003-2004).
- La promulgación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y de su artículo 15.

## II. LA FORMACIÓN ORIGINAL DEL CONCEPTO DE “ECONOMÍAS DE OPCIÓN” EN LA OBRA DE D. JOSÉ LARRAZ (LARRAZ, 1954 Y 1973. MARTÍNEZ LAFUENTE, 2004)

### 1. Concepto

D. José Larraz en su discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, (publicado con el título *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*), ofrece el siguiente concepto de la “economía de opción”. Así, ésta es una:

- a. Opción entre dos o varias conductas lícitas, válidas y reales. (según puntualiza, con precisión, FERREIRO, 2001).
- b. Económicamente equivalentes. Por lo cual, no se explica la opción elegida por *motivos económicos válidos* y autónomos, a parte del fiscal. O sea que:
- c. Sólo por motivos de ahorro o menor coste fiscal, cabe explicar y razonar la lógica de la decisión por la opción elegida.

Decimos que son lícitas, válidas y reales, este tipo de opciones, ya que, como el propio LARRAZ puntualiza, en ellas:

- a. No hay simulación negocial.
- b. No se comete fraude de ley.
- c. Y no van contra el espíritu de la ley tributaria, ni persiguen resultado prohibido por ella.

En este sentido, LARRAZ formula una precisión importante: el ahorro fiscal, por sí mismo, no va contra el espíritu de la ley tributaria, porque ésta última no impone que el administrado deba elegir el comportamiento más caro fiscalmente, ni prohíbe que opte por el más barato, en el caso de que ambos comportamientos sean, como se ha dicho, opciones negociales lícitas, según el Derecho privado.

Una vez construido, así, el concepto de “economía de opción”, lícita, frente al negocio simulado o frente al negocio en fraude de ley tributaria (que, por definición, contrarían los fines y el espíritu de dicha ley), LARRAZ formula la siguiente distinción fundamental entre las “economías de opción”: según sean expresamente ofrecidas por las propias normas fiscales o no lo sean.

## 2. Clases

Así, existen *dos clases* de “economías de opción”:

- Explícitas: Conforme a lo que ha expuesto M. SIMÓN, 1998, son las:
  1. Reguladas por la Ley fiscal en sus supuestos y efectos.
  2. Se “provocan” (por así decirlo) desde la propia ley tributaria, en cuanto esta última las ofrece y posibilita expresamente.
- Implícitas o tácitas:
  1. Son conductas y opciones de ahorro fiscal que no están expresamente reguladas (ni en sus supuestos ni en sus efectos) en la ley tributaria.
  2. Se “provocan” y plantean “desde fuera de las leyes fiscales, aunque por una decisión o planificación lícita del administrado si la calificación del acto o negocio que este realiza no resulta en fraude de ley o no es simulado según los criterios del Derecho privado. (PALAO, 1966).

En su día, ALBIÑANA, 1970, intuyó esta diferencia. Decía, para la primera clase: “Entendemos que la «economía de opción» u «opción impositiva» sólo puede darse cuando la ley *explícitamente* ofrezca dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y ambas instrumenten el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar”.

Se destaca que la opción ha de estar expresamente planteada en la Ley impositiva”.

En cambio, las economías de opción *implícitas* (que, en su día, ALBIÑANA llamó, para distinguirlas de las explícitas, –o “economías de opción” *strictu sensu*–, “economías fiscales”, ALBIÑANA apuntaba literalmente que: “las llamadas economías fiscales se encuentran en ese elástico campo que preside la indiferencia de las Leyes impositivas (no son «economías –explícitas, decimos nosotros– de opción»), que no excluye la actividad económica del particular (...) que no utiliza formas jurídicas «inapropiadas» o «anormales» para conseguir la carga impositiva más beneficiosa” (ALBIÑANA, 1970).

## 3. El problema de la juridicidad de las “economías de opción”

Se sobreentiende de la exposición de LARRAZ, que:

1. Las “economías de opción” explícitas la reciben de la propia ley tributaria, que las ofrece y regula como legítimas y posibles.
2. Las implícitas, la reciben por servirse de una fórmula negocial lícita y típica (ALBIÑANA, 1979), y no van contra el espíritu de la ley.
3. El problema es: ¿de qué ley? ¿La fiscal o la de Derecho privado, reguladora del comportamiento elegido como más económico fiscalmente?

LARRAZ (y la doctrina y jurisprudencia posteriores), se refieren a que no sea el comportamiento contrario a la norma de Derecho privado (que regula la opción negocial, etc., elegida como “economía de opción”), y que fundamenta tal planificación fiscal como lícita; basta la conformidad de ésta con el Derecho privado para calificar de correcto y legitimar el comportamiento elegido. (En el mismo sentido se pronuncia el Comité Fiscal de la OCDE en 1980).

Sin embargo, hoy se sostiene –como veremos– que lo que importa es el espíritu de la ley fiscal evitada, y que este es siempre contrario a las “economías de opción” implícitas. Serán lícitas, según el Derecho privado, pero antijurídicas fiscalmente.

El Tribunal Constitucional en una conocida sentencia de 27 de febrero de 2000, ha hablado, en estos casos, de “economías de opción” legales, pero (jurídicamente) “indeseables” para el legislador fiscal.

Como veremos más tarde, esta tendencia, contraria a las “economías de opción” lícitas según el Derecho privado, pero indeseables fiscalmente, desde el espíritu que inspira al ordenamiento tributario, es la tendencia que, a nuestro juicio, va a cristalizar en el artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre. Pero no anticipemos acontecimientos.

### III. LAS “ECONOMÍAS DE OPCIÓN” COMO FUNDAMENTO DE LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

Hasta la promulgación de la ley 230/1963 de 28 de diciembre, la recepción de las tesis de LARRAZ fue pacífica, en la “praxis” fiscal, si bien la relativa simplicidad técnica de las principales figuras impositivas tampoco ofrecía mucho margen en la planificación tributaria.

#### 1. Interpretación de la doctrina mayoritaria sobre el artículo 24 de la LGT. Influencia de LARRAZ

El panorama comienza a cambiar con la promulgación de la Ley 230/1963 y la inclusión en ella del artículo 24 expresamente referido al “fraude de ley tributario”. Presenta las siguientes notas:

A) Parecen partir los redactores del precepto de que las normas tributarias configuran un catálogo de hechos impositivos, como catálogo cerrado y de no aplicación extensiva. (GARCÍA NOVOA, 2004, pág. 111). Por tanto, el fraude de ley, es el único supuesto en que se puede infringir aquel principio, que no es sino manifestación de las exigencias de los principios de reserva de ley y de tipicidad tributarios.

B) Adopción del concepto civilista de fraude de ley de F. DE CASTRO, 1967.

El artículo 24 de la ley 230/1963, en su redacción inicial, no definía el “fraude de ley” a efectos tributarios. Pero basta repasar la literatura de la época, que, tácitamente, se adviene a ese concepto. (Salvo AMORÓS RICA, 1965 y algún otro).

C) Inaplicación de este concepto a las “economías de opción”.

Como ha señalado LOIS, aquel concepto de “fraude de ley” (que formularía FEDERICO DE CASTRO), restringía el ámbito de la lucha contra otras conductas ilícitas que no encajarán en la noción de fraude de ley adoptada. Si bien, para saldar esta insuficiencia, la mayor parte de la doctrina se refiere a la ilicitud de los negocios indirectos en cuanto son teóricamente distintos, pero, en la práctica, son instrumentos o medios para la consecución de negocios “en fraude de ley”. (Ved, resumen de las posiciones en ARIAS CAÑETE).

D) No hay regulación específica en la LGT de las “economías de opción” implícitas.

Dentro de esta perspectiva general, el profesor GONZÁLEZ GARCÍA, 1970, señaló que “ante el precepto fiscal que impone una determinada obligación tributaria cabe destacar tres modos de proceder o conductas” (que reproducimos calificándolas nosotros):

“a. La de aquel que para no pagar el impuesto en cuestión cesa en la actividad gravada o deja de consumir.” (Elusión.)

“b. La de quien oculta en todo o en parte los hechos o actos que originan la obligación de contribuir.” (Infracción.)

“c. La de quien elige otros caminos, menos o nada gravados, para obtener un resultado económico equivalente a aquel que la ley se proponía gravar. Dentro de esta alternativa, cabe destacar dos modalidades:

1. La de aquel que obrando del modo indicado sólo aparentemente presta acatamiento a la norma tributaria, pues en realidad está vulnerando la *ratio legis* del precepto. (Negocio en fraude de ley y simulado).
2. La de quien obrando del modo indicado, no entra en colisión con ningún precepto tributario concreto, limitándose en su actuación a optar por la vía económica menos gravada.” (Economía –implícita– de opción.)

E) Conclusión deducida por jurisprudencia y doctrina: las conductas para obtener “economías de opción” implícitas estarían permitidas, serían lícitas, en el Derecho Tributario, si lo son por el Derecho Privado al que se ajustan.

## 2. La Jurisprudencia del período 1963-2000: coincide con la anterior interpretación

Explicita las anteriores implicaciones de la teoría de LARRAZ y del artículo 24 de la LGT tal y como han quedado expuestas.

El T. S. adopta el concepto de la doctrina civilista mencionada sobre el fraude de ley. (Que, en 1975, se incorporaría al actual art. 6.4 del *Código civil*.) Concepto que exige el requisito técnico de concurrencia de, o juego con, dos normas: a) defraudada, y b) de cobertura, para que un comportamiento pueda ser calificado de fraude a la ley tributaria. (Ved amplia reseña de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en este sentido, en GONZÁLEZ GARCÍA, 2001.)

En el período que estamos comentando, entre 1963 y 2000; y particularmente con la ley 25/1995, sobre modificación parcial de la Ley General Tributaria, con ella se reforman los artículos 24 y 25. El primero, en su nueva redacción, parece tener el propósito de combatir ciertas economías de opción (FALCÓN, 1995). Sin embargo, su nuevo texto recuerda claramente al artículo 6.4 del CC (MARTÍN QUERALT, PÉREZ DE AYALA, 2002). Mayoritariamente, en la doctrina y en la jurisprudencia, se siguen manteniendo los criterios ya vistos de interpretación del artículo 24 en su anterior texto: En ausencia de simulación, la conducta que no incurre, técnica o dogmáticamente en el concepto civilista de “fraude de ley”, es “economía de opción” lícita, aunque se sirva de “negocio indirecto”. (FONSECA, 2000.)

Incluso, cuando las “economías de opción” implícitas van contra el espíritu de la ley tributaria, en tal caso, aunque no sean ilícitas, son “indeseadas”: es obligado aquí hacer referencia al análisis de la STC de 17-II-2000 y de las críticas que se le han hecho. Veamos: La doctrina (GONZÁLEZ GARCÍA, 2001; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.), ha considerado conceptualmente dudosa, peligrosa, esa figura de “economías de opción” (lícitas, pero no deseadas); parece construirse, –en efecto–, sobre una *contradictio in terminis*: ¿cabe, en efecto, admitir economías de opción no deseadas (por la ley) y que, sin embargo, sean válidas jurídicamente?

Sin negar la lógica de las opiniones doctrinales que acabamos de citar, la paradoja a la que fundamentalmente apuntan, se explica por dos razones: a) la primera, por el supuesto sometido al juicio de, y resuelto por la citada sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de febrero de 2000. Concretamente, se trataba de juzgar sobre la posible inconstitucionalidad del artículo 27.6.2. de la Ley 44/1978 (en la redacción dada a aquel por el art. 84.1 de la Ley 37/1988). Y el TC declara su inconstitucionalidad porque hace posibles ciertas “economías de opción” indeseadas, ya que van contra el espíritu de toda ley fiscal (el gravamen según el principio de igualdad y en función de la capacidad económica), pero que, evidentemente, el TC no podía calificar de ilícitas, puesto que se realizaron durante la vigencia, y acogándose al texto (técnicamente imperfecto) del artículo que se declara inconstitucional, y antes de que lo fuera.

De esta sentencia del TC, se deduce una consecuencia importante, más implícita que explícita, en relación con las construcciones tradicionales (siguiendo la vía abierta por LARRAZ) de la

“economía de opción”. Si no se deben a conductas en sí mismas, *per se*, ilícitas, o jurídicamente anómalas, no basta para declarar ilícita la “economía de opción” obtenida por medios, negocios, actos, etc., jurídicamente lícitos, solo porque conduzcan a un resultado contrario al espíritu de la ley fiscal. La razón es clara: Están lícitamente fundadas en el dogma de la autonomía de voluntades y en la libertad de contratación y de empresa, siempre que no vulneren ninguna obligación legal, aunque elijan fórmulas contractuales no habituales, no normales, no tradicionales. (STS 2-XI-2002).

### **3. Las reacciones doctrinales contra la inseguridad jurídica de las “economías de opción” bajo el artículo 24 de la LGT**

La situación descrita planteaba serias perplejidades, no sólo teóricas, sino de alcance práctico. En conclusión, y según se aplicaban y juzgaban, las economías de opción son lícitas. Su problemática delimitación práctica frente al fraude de ley tributaria, se venía resolviendo por el TS sobre el concepto técnico de fraude de ley, construido en el Derecho privado. Y la propia existencia de jurisprudencia al respecto, ponía de manifiesto la inseguridad jurídica potencial de las “economías de opción” implícitas propias de la planificación fiscal legítima según el Derecho privado, frente a las posibles calificaciones administrativas de operaciones fraudulentas (negocios en fraude, indirectos, etc.). (HERRERA MOLINA, 2003.)

Frente a ello, se van a producir una serie de reacciones doctrinales para resolver el problema de la inseguridad jurídica en materia de “economías de opción”, las cuales tienen, como nota en común, propugnar una tesis restrictiva del fraude de ley, por reinterpretación del artículo 24 Ley 230/1963. (FALCÓN, 1995; FERREIRO, 2001; ved al respecto PÉREZ DE AYALA, 2005), basada en los siguientes argumentos:

En el derecho civil es característico del comportamiento en fraude que el mismo persiga un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico. (art. 6.4 del *Código Civil*), o contrario a él. Ahora bien; este resultado prohibido por el ordenamiento jurídico no puede darse en el derecho tributario porque las normas fiscales no prohíben. Sólo mandan. En rigor científico, según esta tesis, se señala, incluso, que no hay lugar técnicamente ni dogmáticamente, para hablar de “fraude de ley” en el Derecho Tributario. El artículo 24 de la Ley General Tributaria debería suprimirse por “vanilocuente”, por carecer de contenido jurídico y dogmático. (RAMÓN FALCÓN, 1995.)

Por su parte, FERREIRO, 2001 señala: “O la causa típica, general, abstracta y suficiente de un negocio existe y por tanto, y puesto que el negocio existe, y configura el «hecho» tipificado como hecho imponible por la ley, sólo se puede hablar de «economía de opción»; o la causa no existe y tampoco existe el negocio con lo que sólo se podrá hablar de simulación. *Tertium non datur*”. Y ello, continúa, porque como “con todo acierto ha señalado PÉREZ ROYO: podríamos decir que en la economía de opción o elección de la vía fiscal más ventajosa, no existe ninguna anomalía en la causa, sino que la consideración fiscal influye solo en los motivos (jurídicamente irrelevantes) del negocio, se elige tal tipo negocial con preferencia a otro por la sola razón de que es más ventajoso fiscalmente, pero sin desnaturalizar la causa”.

FERREIRO LAPATZA, 2001 critica la “teoría espiritualista” y “pancausalista” defendida por DE CASTRO, para concluir en que si se prescinde de ella, y se atiende sólo a la concepción objetiva de la causa, a la causa típica general del negocio, no hay sitio para la figura del negocio en fraude de ley.

## **IV. LA TRANSICIÓN (2003-2004)**

Pero ocurre que los órganos de la Administración tributaria están llegando desde el mismo punto de partida (esto es, la inaplicación técnica del concepto civilista de fraude a la ley) a una

conclusión bien distinta que conduce a dar al artículo 24 de la LGT un ámbito de aplicación mucho más amplio que el que le permite la construcción del Derecho Civil. El nuevo argumento se resume así: el Derecho Tributario cuando manda, implícitamente está también prohibiendo. Al tipificar los hechos imposables, esos preceptos tipificadores de los hechos imposables, nacen, se elaboran, y promulgan con una vocación de “completitud” “totalizadora”, para gravar todas las posibles e imaginables manifestaciones de capacidad económica, que en esos hechos imposables se comprenden y encierran. Toda alternativa a la conducta tipificada en la ley fiscal, que permita al contribuyente conseguir el mismo o equivalente resultado económico, eludiendo la norma tipificante y la tributación que comporta, debe considerarse una alternativa tácita o implícitamente prohibida por la ley tributaria, salvo que expresamente la prevea y legitime como “economía (legal) de opción”.

Y esta, y no otra, es la acepción que hoy se da mayoritariamente por la Administración Tributaria al concepto de “elusión de la ley del impuesto”.

Pero es obvio que con este rechazo del concepto de fraude a la ley acuñado en el Derecho Civil, como definidor de lo que debe entenderse “elusión del impuesto” en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, este concepto de “elusión” queda sin definición jurídica y se nos presenta como un concepto jurídico indeterminado en esta lectura nueva del artículo 24 de la LGT. Con lo que este precepto, según la doctrina alemana, debe calificarse como una ficción legal que ordena gravar como si fueran hechos imposables tipificados, a negocios jurídicos que no están tipificados como tales, que no son, jurídicamente, hechos imposables del tributo que se les aplica, solo porque coinciden con los tipificados en tener un contenido económico equivalente (obtenido con una menor tributación, que la prevista por la ley).

Es desde aquí, desde donde hay que partir para comprender la siguiente evolución.

Esta etapa supone abandonar toda la concepción tradicional de la “economía de opción”, y el rechazo del Derecho Tributario, de la identidad del fraude de ley con el concepto civilista de fraude de ley. Ello ocurre de manera expresiva en la STS 11-VI-2003; Más aún, puede afirmarse que en ella, se llega a producir, a nuestro juicio, una auténtica subsunción de las “economías de opción” –hasta entonces lícitas– en el fraude de ley, cuando, aquellas carezcan de lógica económica sustantiva, esto es, de motivos económicos objetivamente válidos, a parte del motivo del ahorro fiscal.

Se trataba, en el caso de autos, de un promotor inmobiliario que somete a, y consigue la aprobación municipal para un proyecto en un único solar, con fachada a una vía principal de la ciudad y con un gran fondo interior. Obtenida la aprobación del proyecto, se procedió a segregarse del solar una franja estrecha a lo largo de la vía pública, dejando la mayor parte de su superficie sin acceso *directo a ella* (y todo ello con el fin de conseguir –en la ulterior venta– una “economía de opción” en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos, en el que los metros cuadrados lindantes con la vía pública resultaban más gravados que los del terreno que quedaba sin fachada a la calle, por la segregación). Pues bien, el Ayuntamiento calificó fiscalmente a la segregación con tal fin, de operación “en fraude de ley”. Calificación, que fue confirmada por la Audiencia Nacional, primero; y más tarde, por el TS. Ante este alegó el contribuyente que se había infringido el artículo 24 de la LGT ya que no cabía en él la calificación de “operación en fraude de ley”, por no darse, en el supuesto de hecho así calificado, concurrencia de, y el juego con, dos normas (una la de cobertura, y otra la eludida), que es requisito técnicamente necesario para que se dé el “fraude de ley”, según el concepto del Derecho Civil.

A ello, la STS citada, opone que basta para que exista fraude de ley tributaria, la “artificialidad”, la falta de “lógica económica objetiva” del comportamiento, cuando solo se explica por el motivo de la elusión fiscal, aunque sea legal según el Derecho privado la operación realizada.

En línea muy semejante se puede citar otra sentencia en la que se llega a la siguiente conclusión y doctrina: Ilícitud de la economía de opción solo por servirse de negocio indirecto, sin existencia técnica de fraude de ley. SAN 12-II-2004, y SAN 24-VI-2004. El presupuesto común a ambas sentencias, es la falta de propósitos económicos objetivamente válidos, aparte de los fiscales, en los supuestos enjuiciados. Veamos. En la SAN 12-II-2004, se rechaza la licitud de una presunta y pretendida, por el administrado, “economía de opción” (ahorro del gravamen de los dividendos), con-

sistente en reducir y restituir capital a los socios, en vez de repartir los dividendos con cargo a las reservas. Y, seguidamente, reponer y ampliar el capital con incorporación a él de las reservas. Según la Sala juzgadora, este juego demuestra que la inicial reducción de capital no tenía sentido económicamente, y era sólo un procedimiento de evitar la tributación, como dividendos, de las cantidades entregadas a los socios.

En la SAN de 24-VI-2004, el supuesto era como sigue: un matrimonio accionista y dueño de una sociedad, consigue un préstamo pignoraticio sobre las acciones. Procede a hacer una donación onerosa de las mismas al hijo del matrimonio, que se liquida sólo por la diferencia entre el valor de las acciones y el importe del préstamo, en el que se subroga el hijo donatario. Con ello, sucede que (según la Ley del Impuesto sobre la Renta), este valor menor neto, sobre el que se liquida el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es el que debe computarse como “valor de enajenación” para calcular la “plusvalía” imputable a los donantes, como sujetos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lugar de gravárseles sobre el valor total de enajenación de las acciones). La operación termina vendiendo, a su vez, el hijo, las acciones con el préstamo incorporado, en el que, por tanto, y a su vez, se subroga el comprador definitivo. Pues bien; la Audiencia Nacional, rechaza la calificación de la donación onerosa inicial como válida a efectos fiscales (la califica de compraventa, atendiendo a su naturaleza jurídica objetiva: venta de acciones, a cambio de la contraprestación que representa la asunción de la deuda de los donantes por el donatario, etc.) Con la conclusión de que la “plusvalía” imputable al IRPF de los donantes debe calcularse tomando como valor de enajenación el importe total de las acciones transmitidas sin deducción de la deuda asumida por el adquirente de las acciones (presunto donatario).

Hay que decir que esta jurisprudencia responde a un “estado de opinión” doctrinal de la Inspección de los Tributos, sobre la incongruencia de las economías de opción con el espíritu del ordenamiento jurídico tributario. (FLORES ARNEADO, 1996; Comisión para Reforma de la LGT posición B), según la cual existiría identidad de naturaleza entre fraude de ley y economía de opción).

## **V. LA PROMULGACIÓN DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE DE 2003 Y DE SU ARTÍCULO 15. INTERPRETACIÓN SOBRE EL ESPÍRITU DEL PRECEPTO**

Recordemos previamente lo que dice el nuevo precepto:

- Según el artículo 15, se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cuando “se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria” mediante actos o negocios que:
  - a) Sean notoriamente artificiosos, impropios, o inusuales para la consecución del resultado (económico) obtenido;
  - b) Obedezcan únicamente a motivos de ahorro fiscal, y no tengan otros motivos económicos relevantes o válidos, distintos de los que se hubieran producido en los actos o negocios usuales o propios.
- En tal caso, se liquidará el tributo aplicando la norma que regule estos actos o negocios usuales o propios eliminándose así las ventajas fiscales que constituían la única finalidad del negocio inusual, artificioso, o impropio (realizado por el contribuyente, con esos únicos propósitos de ahorro fiscal y sin ningún motivo económico válido).

La doctrina está de acuerdo que el artículo 15 de la Ley General Tributaria no sólo sustituye al artículo 24 de la anterior LGT, en la finalidad de combatir *el fraude de ley tributaria y el abuso*

*de las formas jurídicas negociales con fines de ahorro fiscal.* El nuevo precepto, ciertamente, tiene esta función sustitutiva del anterior artículo 24 de la Ley 230/1963 (ved PALAO, 2003). Pero la mayor parte de la doctrina asigna, además, al nuevo artículo 15 de la LGT 58/2003, unas finalidades más amplias.

Así, y como JUNOY ha desarrollado con especial énfasis, el nuevo precepto puede ser un instrumento particularmente idóneo contra el *uso de los negocios indirectos con fines elusivos* tributarios, negocios indirectos que *específicamente* no estaban reputados de ilícitos, a efectos tributarios, en el derogado artículo 24 de la Ley 230/1963.

Sin duda es así. Pero en nuestra opinión, el artículo 15 de la nueva Ley va más lejos. (PÉREZ DE AYALA, 2005).

- Además va más lejos porque *también* se ha redactado con el espíritu de evitar ciertas “economías de opción” implícitas. *Son aquellas economías de opción que se amparan en lagunas, insuficiencias, imprevisiones, o, incluso,* (si se me permite la metáfora), *obsolescencias legislativas,* y de las que podría decirse que *no son ilegales de lege data, pero sí lo son de lege ferenda, en cuanto conducen –por medios legales– a un consiguiente resultado, no previsto ni deseado por el legislador.* el resultado de constituir, en síntesis, actos o negocios reveladores de idéntica capacidad contributiva que los “eludidos”, pero que tributan de distinto modo por la habilidad, el ingenio o la astucia del sujeto que sabe advertir y “aprovechar” aquellas lagunas, insuficiencias, imprevisiones, u “obsolescencias” legislativas (GRIZZIOTI), (y que no tienen “ley de cobertura”, por tanto, típica del fraude de ley).

En el artículo 15 parece haber triunfado, y recogerse, una de las dos tesis (en materia de fraude a la ley tributaria) que predominaron en *la Comisión nombrada para la reforma de la Ley General Tributaria*, y recogida en el Informe correspondiente (2001, pág. 50, *in fine*, y 51): “En este sentido, se señala que *el fraude de ley constituye por su naturaleza, una economía de opción.* Se elude el tributo, pero evitando la realización del hecho imponible. No quiere con ello decirse que no deba aplicarse el tributo, pues *existen supuestos de abuso de las posibilidades de configuración jurídica que el legislador no ha podido prever, y que deben de gravarse aunque no estén tipificados por la ley tributaria, si bien a través de un procedimiento especial y sin sanciones*”. (Cursiva nuestra.)

Dos opiniones más, para concluir la demostración:

Esta finalidad del artículo 15, de ser nuestra interpretación correcta, conectaría con la inquietud manifestada por algunos autores, de que: “si la ley se fijó en una determinada operación como representativa de capacidad económica, habrá que entender que *pretende gravarla en todo caso...* sin que esa voluntad pueda ser contrariada mediante artificios más o menos ingeniosos”, lo que se basa en que “la frontera entre fraude de ley y economía de opción sólo pueden trazarla normas con rango de ley, pues solamente al legislador compete decir, de acuerdo con la Constitución, lo que quiere que sea gravado y lo que quiere que no lo sea”. Por lo cual: “*Solamente las excepciones que la propia ley contemple, siempre justificadas por motivos económicos* o al menos administrativos, permitirán al contribuyente optar por una fiscalidad más beneficiosa.” (Cursiva nuestra.). (FLORES ARNEDO, 1996.)

Como se ha dicho, con interpretación “auténtica”, por uno de los redactores de la nueva LGT (CERVANTES y otros, 2004):

“El debate se ha centrado, pues, en mantener la configuración clásica del fraude de ley o sustituirlo por una cláusula general anti-elusión como elemento que se adapta mucho mejor a la naturaleza imperativa de las normas tributarias.

Efectivamente, la dificultad de aplicar la figura del fraude de ley en materia tributaria radica en la propia naturaleza de las normas tributarias. El principio de legalidad en materia tributaria que se deriva de lo dispuesto en los artículos 31 y 133 de la Constitución exige, y así lo confirma el artículo 10 de la Ley General Tributaria, que el legislador defina con precisión los hechos (imponibles) cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria, de tal forma que todo lo que no esté incluido en esa definición no está sujeto a tributación. Así, resulta relativamente sencillo para los contribuyen-

tes evitar la tributación, sin necesidad de acudir a la simulación, simplemente evitando dar a sus negocios la forma prevista por el legislador para tributar. (...) Sin embargo, la tipificación o definición de los actos o negocios que constituyen el hecho imponible supone encerrar en una cláusula legal una realidad diversa, multiforme, rica en matices. Por ello, cualquiera que sea el empeño y la pericia del legislador, siempre quedarán resquicios a los que la imaginación del contribuyente, con apoyo de la libertad de elegir formas jurídicas –típicas o no– que reconoce el derecho privado, puede acogerse con el objeto de no incurrir en la conducta a la que el legislador asocia el deber de contribuir.

Negar la posibilidad de integrar la norma en estos supuestos, alegando su aplicación literal, supone incurrir en un excesivo formalismo que resulta contrario a los principios, también constitucionales, de igualdad tributaria y capacidad económica. De ahí la necesidad de establecer una cláusula antielusiva de carácter general, como un modo de someter a tributación las llamadas “economías de opción indeseadas”, es decir, aquellas que, de haber sido intuidas por el legislador, hubiesen sido evitadas con toda seguridad.”

Y es que, como ha señalado muy agudamente A. MARTÍNEZ LAFUENTE (2004), el artículo 15 vendría a dar respuesta al siguiente interrogante: “¿Puede ser sólo el ahorro o la ventaja fiscal el resultado de la aplicación de la norma, o se precisa que el acto, negocio u operación conecten con lo que de ellos es de esperar en el tráfico jurídico? Esta problemática, es la que está presente en la nueva regulación que esperamos sirva al resultado apetecido”.

## VI. CONCLUSIÓN

Puede derivarse de lo anterior, –claramente–, que en el futuro va a quedar muy reducido el margen de la planificación fiscal (o si se prefiere de la “ingeniería fiscal”, a la que expresamente alude, como “conducta fraudulenta”, el reciente borrador del “Plan de Prevención del fraude fiscal”, elaborado por la Administración Tributaria, buscando “economías de opción” que son legítimas, según el Derecho privado, pero se reputan indeseadas con arreglo a los fines del ordenamiento tributario.

Pero me atrevo a afirmar que quizá LARRAZ no rechazaría esta conclusión, en la medida en que, la misma se apoya en un supuesto distinto de aquel para el que él formulara su teoría: él la formuló para los supuestos en que la norma tributaria a aplicar tuviera un tenor literal suficiente. Pues bien; como hemos visto, los que combaten las “economías de opción” se basan en que ellas son posibles por la insuficiencia literal de las normas fiscales para predecirlas e impedir las, tal y como hubiera sido deseable desde el espíritu que anima a dichas normas.

## BIBLIOGRAFÍA

- AEAT: *Plan de prevención de fraude fiscal* (borrador). Noviembre 2004.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La evasión legal impositiva”, *Revista de Economía Política*, núm. 56, 1970. Derecho Financiero y Tributario. Madrid, 1979.
- AMORÓS RICA, N. “La elusión y la evasión tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 59, 1965.
- ARIAS CAÑETE, M. A.: “Fraude de ley y economía de opción”, *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, Madrid, IEF, 1964.
- BANACLOCHE, J.: “La buena fe tributaria”. Estudio preliminar a la traducción española de MICHELI: *Curso de Derecho Tributario*, Madrid. Ed. de Derecho Financiero, 1975, págs. 1-22.
- CERVANTES, y otros: *Guía de la Ley General Tributaria*. Valencia, CISS, 2004.
- DE CASTRO, F.: *El negocio jurídico*. Madrid, Instituto de Estudios Jurídicos, 1967.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *Quincena Fiscal*, 1995, núms. 17 y 18.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. *Revista Técnica Tributaria*, 2001.
- FONSECA CAPDEVILA, E.: “El negocio jurídico indirecto ante el Derecho Tributario”, en *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, número 16, septiembre, 2000.
- FLORES ARNEADO: “Negocios anómalos jurídico-tributarios”, *Crónica Tributaria*, 1996, núm. 78.
- GARCÍA NOVOA: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid. Marcial Pons, 2004.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “La evasión fiscal legítima”. *Memoria de la asociación española de Derecho financiero*, 1970. Madrid, Edersa, 1973. *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 2001.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: *Buena fe y Derecho Tributario*. Madrid, M. Pons, 2001.
- HERRERA MOLINA, P. M.: “Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2003.
- LOIS: *Fraude contra Derecho*, Madrid, Civitas, 2001.
- LARRAZ, J.: “Metodología aplicativa del Derecho Tributario”, Madrid, Editorial *Revista de Derecho Privado*, 1952; Ponencia al Pleno de Académicos del 5 de febrero de 1975. *Anales de la R. Academia de Jurisprudencia y Legislación*, 1975.
- MARTÍN QUERALT, J., y LOZANO, CASADO Y TEJERIZO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, Madrid, Varias ediciones.

- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “Los Abogados del Estado y la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación”, *Cuadernillo Jurídico de la Revista de Abogados del Estado*, 2004, págs. 9-11.
- PALAO, C.: “El fraude a la ley en Derecho Tributario”, *RDFHP*, núm. 63, 1996; “La norma anti-elusión del Proyecto de la nueva Ley General Tributaria”, *Revista de contabilidad y Tributación*, Ed. estudios Financieros, núm. 66, 2003.
- PÉREZ DE AYALA, J. L.: “El nuevo artículo 15 de la Ley General Tributaria”, en *Estudios de Homenaje a R. CALVO ORTEGA*, Salamanca, Lex Nova, 2005; “Los conceptos jurídico indeterminados en el Derecho Tributario. Su trascendencia”, *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, número 32, Madrid, 2002.
- PONT MESTRES, M.: “En torno a la ausencia de presunción de buena fe en la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2004.
- RUIZ TOLEDANO, J. I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, Valencia, CISS, 1998.
- SIMÓN ACOSTA, E.: “El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, núm. 34, 1998.
- SIMÓN MATAIX, M.: *Las opciones tributarias en el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (Tesis doctoral), Universidad Complutense de Madrid, 1998. (Hay edición del Instituto de Estudios Fiscales).

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.  
*Autores:* María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).  
*Autores:* Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)  
*Autor:* Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.  
*Autores:* José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

## 2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.  
*Autor:* Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.  
*Autor:* Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.  
*Autor:* Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.  
*Autora:* Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.  
*Autor:* Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.  
*Autores:* José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.  
*Autor:* Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.  
*Autor:* Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.  
*Autores:* Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.  
*Autores:* Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.  
*Autora:* M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.  
*Autora:* María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.  
*Autores:* José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.  
*Autor:* Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.  
*Autores:* Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.  
*Autor:* Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.  
*Autores:* Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.  
*Autor:* Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.  
*Autora:* Roberta Poza Cid.

## 2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.  
*Autor:* Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.  
*Autor:* Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autoras:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.  
*Autor:* Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.  
*Autor:* John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.  
*Autora:* Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.  
*Autora:* Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.  
*Autor:* Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.  
*Autor:* Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autora:* Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.  
*Autores:* Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.  
*Autores:* Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.  
*Autora:* María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.<sup>a</sup> Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.  
*Autor:* Teodoro Cordón Ezquerro.

## 2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.  
*Autora:* María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.  
*Autora:* María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos  
*Autores:* M.<sup>a</sup> José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.  
*Autor:* César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.  
*Autores:* José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006..  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.  
*Autores:* Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.  
*Autor:* Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.  
*Autores:* J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.  
*Autora:* María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.  
*Autor:* Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.  
*Autores:* Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.  
*Autor:* José Luis Pérez de Ayala.