

DOCUMENTOS

GLOBALIZACIÓN Y DERECHO TRIBUTARIO: EL IMPACTO DEL DERECHO COMUNITARIO SOBRE LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN/ABUSO DEL DERECHO INTERNO (*)

Autor: *Adolfo J. Martín Jiménez*
Universidad de Cádiz

DOC. N.º 7/07

(*) Ponencia presentada en la *I Jornada de Derecho Tributario Global* que tuvo lugar en el Instituto de Estudios Fiscales (Madrid), el 25 de noviembre de 2004. El presente trabajo ha sido desarrollado en el marco del proyecto del Plan Nacional de I+D que tiene como referencia SRJ2004-07196-C02-01.



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

1. INTRODUCCIÓN
2. LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO NACIONALES Y LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA
 - 2.1. Consideraciones previas: el Derecho Comunitario y el interés fiscal de los Estados miembros, el marco general de la jurisprudencia antiabuso
 - 2.2. La jurisprudencia del TJCE en materia abuso/fraude y la legislación tributaria nacional antiabuso o antifraude
 - 2.3. El impacto de la jurisprudencia del TJCE en materia de abuso o fraude sobre el Derecho comunitario secundario e, indirectamente, sobre el Derecho nacional de desarrollo de las Directivas (el caso de las Directivas Matriz-Filial y Fusiones)
 - 2.4. El impacto de la jurisprudencia del TJCE sobre las cláusulas antiabuso/elusión nacionales
 - 2.4.1. Sobre las cláusulas antiabuso generales
 - 2.4.2. Sobre las cláusulas especiales
3. CONCLUSIONES
4. NOTA BIBLIOGRÁFICA

1. INTRODUCCIÓN

En el marco de las *I Jornadas de Derecho Tributario Global* se nos encargó que afrontáramos la cuestión de cómo influye el fenómeno de la globalización sobre las cláusulas nacionales antiabuso/elusión del Derecho tributario. El primer problema con el que nos encontramos fue de delimitación del ámbito de nuestra intervención a fin de no se solaparan las ideas que expusimos con las de otros participantes, precisamente, porque el impacto de la “globalización” sobre el fenómeno del abuso/elusión (o directamente fraude) del Derecho tributario ha sido especialmente importante. Baste para ello mencionar que la base de las iniciativas de la OCDE en materia de “competencia fiscal perniciosa” (*Harmful Tax Competition*) o del Código de Conducta de la UE en materia de fiscalidad empresarial es precisamente la lucha contra el fraude o abuso utilizando diversos instrumentos: la mejora de la cooperación internacional a través del intercambio de información tributaria y la reducción o modificación de los perfiles más dañinos para terceros Estados de determinados regímenes tributarios que eran (y, en gran parte, continúan siendo) susceptibles de ser empleados con facilidad para “abusar” de la legislación tributaria de otros Estados, cuando no para directamente ocultar transacciones que debieran ser objeto de gravamen en su territorio.

Los actos de terrorismo que en los últimos años han sufrido varios países no han hecho sino fomentar la necesidad de crear instrumentos que permitan un mayor control sobre los capitales que financian tales actividades y es bien conocido que los mismos se mueven o refugian en los circuitos *off-shore* que dan cobijo también a actividades abusivas o fraudulentas desde el punto de vista fiscal; por lo que, desde distintos foros internacionales (OCDE, UE, G-20, GAFI, etc.) se están desplegando iniciativas que permitan un mayor control o transparencia de los movimientos internacionales de capitales. En el contexto de la UE, no sólo el Código de Conducta antes citado tiene importancia, sino también el régimen de ayudas de Estado del artículo 87 Tratado UE (que ha sido empleado por la Comisión europea en los últimos años como arma para atacar los regímenes, identificados por el Código de Conducta, que fomentan la competencia fiscal perniciosa) o el reforzamiento de la normativa en materia de intercambio de información o asistencia en la recaudación, que ha sufrido importantes modificaciones en los últimos años. Incluso la propia Directiva de la UE en materia de fiscalidad del ahorro no tiene otro objetivo que facilitar que el Estado de residencia de los contribuyentes personas físicas pueda someter a tributación las rentas obtenidas por sus residentes a través de otros países o territorios y, a pesar de sus múltiples defectos y lagunas, su eficacia sobrepasa los límites territoriales del Tratado CE, al estar la producción condicionada a acuerdos específicos entre la UE o sus Estados miembros con terceros Estados o territorios no siempre comprendidos dentro del ámbito territorial estricto del Derecho Comunitario.

Por último, dentro de esta presentación general, no quisiéramos dejar pasar la oportunidad de señalar que la globalización ha tenido impacto no sólo en aspectos sustantivos de los sistemas tributarios, sino también en cuestiones formales y especialmente sobre la organización de la Administración tributaria y las potestades o funciones que se le reconocen. La tendencia actual en diversos países (Canadá es un caso paradigmático) es hacia la creación de unidades especializadas en materia de fiscalidad internacional, de lucha contra el fraude o evasión fiscal internacional, el reforzamiento de los privilegios de la Administración Tributaria frente a quienes comercializan estructuras o productos dirigidos a reducir la tributación nacional (*v. gr.* Francia, EE.UU., Canadá, Australia o el Reino Unido) o incluso la creación de unidades especializadas con miembros de distintas Administraciones Tributarias a efectos de compartir información y coordinar la lucha contra la evasión y el fraude fiscal internacional (*v. gr.* el *Joint International Tax Shelter Information Center* creado por Australia, Canadá, el Reino Unido y los Estados Unidos).

En definitiva, como vemos, la relación entre la globalización y el fenómeno del fraude o la evasión fiscal es intensa, son diversos los foros en los que se pone de manifiesto y varios los instru-

mentos de lucha internacional contra el mismo. Por ello, es necesario delimitar con precisión el objeto de nuestro trabajo, que se centrará estrictamente en la relación entre el Derecho Comunitario y las cláusulas antiabuso/elusión nacionales. En nuestra intervención nos ocupamos también de la relación de las cláusulas antiabuso internas y los Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición (“CDIs”), materia sobre la que las revisiones recientes de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, especialmente en 2003, han añadido interesantes consideraciones y un enfoque distinto al mantenido por la propia organización internacional hasta entonces. No obstante, hemos decidido limitar nuestro trabajo en estas líneas a la relación entre el Derecho Comunitario y las cláusulas nacionales antiabuso. En primer lugar, porque nuestra posición sobre la aplicación de las cláusulas antiabuso y los CDIs ya la hemos expresado en otros trabajos anteriores (alguno también publicado por el IEF), que sirvieron de base a nuestra intervención. En segundo lugar, porque en el momento actual, el tema que desarrollamos en estas líneas nos parece que presenta mayor actualidad e importancia, una vez que hemos conocido el Anteproyecto de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal en el que se presta escasa atención al Derecho Comunitario.

2. LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO NACIONALES Y LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA

2.1. Consideraciones previas: el Derecho Comunitario y el interés fiscal de los Estados miembros, el marco general de la jurisprudencia antiabuso

No creemos que, en este contexto, sea preciso insistir con demasiado detalle en las notas que caracterizan al Derecho Comunitario: el efecto directo o la posibilidad de invocar las normas de Derecho Comunitario ante las Administraciones y el poder jurisdiccional de los Estados miembros; la primacía de sus normas frente a las nacionales de cualquier rango y la responsabilidad de los Estados miembros por incumplimiento del Derecho Comunitario (que, en el ámbito tributario se traduce en dos derechos para los contribuyentes: la devolución de ingresos pagados indebidamente en vulneración del Derecho Comunitario y la responsabilidad por daños de los Estados miembros provocados al contribuyente como consecuencia de vulneración del Derecho Comunitario en su ordenamiento interno).

Sí que consideramos necesario, por el contrario, subrayar algunas ideas que van a influir decisivamente en la doctrina del TJCE acerca de la relación entre las normas tributarias nacionales antiabuso y el Derecho Comunitario. En gran parte –y tampoco descubrimos nada con ello– el ordenamiento comunitario, su fuerza y eficacia, es creación del TJCE, que ha definido las notas propias del Derecho Comunitario a través de su jurisprudencia atendiendo siempre a un principio básico: la necesidad de garantizar que el Derecho Comunitario sea interpretado y aplicado de manera uniforme en toda la Unión Europea y que ninguna barrera nacional se imponga sobre el mismo de manera que rompa su unidad o fragmente su interpretación o aplicación. La técnica empleada para lograr este fin ha sido, cuando menos, curiosa. Es conocido que los tribunales –y el TJCE no es una excepción– se caracterizan por una posición pasiva: sólo conocen los asuntos que llegan a ellos a través de quienes tienen legitimación activa para plantearlos. En este sentido, la eficacia del Derecho Comunitario, su primacía y aplicación uniforme en todo el territorio comunitario está indisolublemente unida al otorgamiento de derechos a los particulares y empresas, que han sido los auténticos motores –con la bendición e incluso apoyo y empuje del TJCE– de la creación del Derecho Comunitario. La configuración, por parte del TJCE, de las libertades comunitarias del Tratado CE como auténticos derechos subjetivos de los particulares y empresas accionables frente a los Estados donde desean desarrollar una actividad o realizar una inversión o frente a sus propios Estados de residencia, la progresiva extensión de los ámbitos materiales de aplicación del Tratado CE (o si se quiere, la extensión del radio de aplicación de los derechos subjetivos que el Tratado reconoce a los particulares sin que exista ningún freno o restricción por razón de la materia), o incluso la pérdida de la conexión entre los derechos subjetivos y la necesaria realización de actividades económicas (en este caso, progresivamente consagrada en las reformas de los Tratados fundacionales) han determinado que, a día de hoy, en el

Derecho Comunitario se produzca una especie de “hiperprotección” de los derechos de los particulares y una cierta “minusvaloración” del interés fiscal de los Estados miembros. En este contexto, lo veremos más adelante, cabe esperar que, en la relación entre normas tributarias antiabuso nacionales y el Derecho Comunitario, el TJCE mantenga la misma posición que en otros ámbitos: en caso de conflicto, será necesario garantizar el principio básico que recorre la jurisprudencia del TJCE, la unidad del Derecho Comunitario y su interpretación y aplicación uniforme.

Las anteriores conclusiones —a pesar de que no corren buenos tiempos para la jurisprudencia del TJCE en materia de fiscalidad directa, por los efectos que produce en los ordenamientos tributarios nacionales y los presupuestos estatales y prueba de ello es la reciente sentencia *Marks & Spencer*— no deben llevar a pensar que el interés fiscal de los Estados miembros se encuentra desprotegido en el Derecho Comunitario. Por un lado, los Estados miembros cuentan con instrumentos a su servicio para atacar los comportamientos abusivos o directamente defraudatorios: el proceso legislativo comunitario, especialmente, el artículo 94 Tratado CE, es el marco natural para la adopción de normas cuya finalidad sea luchar contra el fraude o la evasión fiscal. Esta idea ha sido subrayada constantemente por la jurisprudencia, que, como veremos, ha tendido de una manera, en ocasiones, tan poco realista como deliberada a minimizar los problemas inherentes al proceso comunitario de toma de decisiones con el fin de que los Estados comunitarios realicen avances en esta materia por vía legislativa. Digamos que la propia jurisprudencia, junto a la intensificación de las relaciones e inversiones internacionales, ha tratado de espolear, con cierto éxito, el proceso legislativo; y, en cierta forma, las revisiones recientes a las normas comunitarias en materia de intercambio de información tributaria responden, en parte, a esta peculiar posición del TJCE.

Por otro lado, no puede olvidarse que el TJCE es el garante de una estructura institucional que, en el marco de los Tratados Fundacionales, sólo protegió el “interés fiscal” a través del proceso legislativo, probablemente, porque ni sus propios redactores imaginaron que las libertades comunitarias del Tratado CE extenderían sus efectos de forma tan amplia hasta alcanzar materias sensibles, como la fiscalidad directa, en las que los avances comunitarios deberían producirse (en todo caso) por la vía de la armonización o los acuerdos internacionales. No obstante, no puede decirse que el TJCE haya desconocido el interés fiscal de los Estados miembros (si lo ha protegido suficientemente o no o si debía hacerlo es otra cuestión) (*vid.*, acerca del “interés fiscal” la Opinión del AG Poiares Maduro en *Marks & Spencer* o la posterior sentencia del TJCE en este caso). Tempranamente en su jurisprudencia, al mismo tiempo que expandió el ámbito de aplicación de las libertades comunitarias para entender prohibidas por el Tratado de Roma no sólo las discriminaciones por razón de la nacionalidad sino también las restricciones de naturaleza no discriminatoria a los movimientos de mercancías —estamos hablando de la relativamente temprana sentencia *Cassis de Dijon*, Asunto 120/78— reconoció que razones imperiosas de carácter fiscal (la necesidad de prevenir el fraude fiscal o de garantizar la eficacia de los controles fiscales) no establecidas en el Tratado CE pueden servir para crear excepciones a los derechos subjetivos (las libertades fundamentales del Tratado CE) que el ordenamiento comunitario reconoce a los particulares y empresas. Es más, aunque en ámbitos distintos del tributario el TJCE ha insistido constantemente en que las razones imperiosas de interés general no deben servir para dar cobijo a normas discriminatorias por razón de la nacionalidad, en el contexto tributario, puede perfectamente observarse que el TJCE ha huido de esta idea e incluso ha justificado normas nacionales cuya naturaleza era eminentemente discriminatoria (*vid.*, por ejemplo, las SsTJCE *Bachmann*, C-204/90, o *Comisión / Bélgica*, C-300/90). A mayor abundamiento, resulta curioso observar que se diga que el interés fiscal no ha merecido una protección suficiente en el ámbito comunitario cuando las razones imperiosas de interés general susceptibles de constituir excepciones a las libertades comunitarias tienen una marcada naturaleza tributaria. De entre ellas, cinco están específicamente orientadas a salvaguardar ese interés fiscal: (1) la necesidad de preservar los controles fiscales (2) la necesidad de prevenir el abuso o fraude fiscal; (3) la garantía de la coherencia del ordenamiento tributario; (4) el principio de territorialidad, y (5) la necesidad de fijar criterios racionales de distribución del poder tributario. Somos conscientes, sin embargo, de que un análisis de esta naturaleza sería un tanto nominalista, nos estaríamos quedando con conclusiones basadas en la terminología que emplea el TJCE. Si descendemos a la aplicación práctica de estas exigencias imperativas hay que reconocer que, más allá de los términos, el resultado es netamente desfavorable al interés fiscal, en ocasiones, porque las medidas nacionales no resisten el análisis de proporcionalidad al que el TJCE somete a las normas susceptibles de estar justificadas por las exigencias imperativas

de interés general o, porque, simplemente, en términos técnicos se produce una cierta incompreensión de la naturaleza de la norma controvertida o del principio que se invoca como justificación (tanto la concepción por el TJCE del principio de territorialidad como causa de justificación como la definición de la coherencia fiscal han sido objeto de duras y, a nuestro juicio, acertadas críticas). Y, en la mayoría de los casos, porque, en definitiva, hasta fechas recientes en las que parece identificarse un cierto cambio de tendencia (en las recientes STJCE *D*, C-376/03; *Blanckaert* C-512/03; o la propia *Marks & Spencer*, C-446/03), el TJCE ha tendido a minimizar la relevancia comunitaria del interés fiscal (de forma acorde con la propia estructura del Tratado CE pero no con el activismo que el propio TJCE ha desplegado en la ampliación de su ámbito de aplicación).

Tendremos ocasión de observar que, en buena parte, la jurisprudencia del TJCE en materia de fraude o abuso del Derecho Comunitario responde a parámetros similares a los comentados en el párrafo precedente. Como no podía ser menos, la posibilidad de invocar el fraude o abuso del Derecho Comunitario ha sido reconocida en la jurisprudencia del TJCE (podía argumentarse que se trata de una institución o principio propio e inherente de los ordenamientos de los Estados miembros) pero la definición de fraude o abuso ha tenido en cuenta el esquema o estructura institucional a la que el TJCE pertenece y que está caracterizado por la hiperprotección de las libertades comunitarias y la minusvaloración del interés fiscal de tal manera que sólo merecerán la protección de la jurisprudencia del TJCE los comportamientos que no pueda concluirse que se encuentran protegidos por el Derecho Comunitario (habrá ocasión de volver sobre esta cuestión en epígrafes sucesivos).

Para cerrar este epígrafe general creemos que es necesario todavía apuntar un par de ideas. La minusvaloración del interés fiscal en el contexto comunitario (relativo a la imposición directa) es, en parte, ficticia y puede suponer un adecuado contrapunto a la hiperprotección del mismo en el contexto nacional (desde la óptica legislativa o incluso de la jurisprudencia del TC): un buen número de las normas que el TJCE ha declarado contrarias al Derecho Comunitario (*v. gr.* la determinación de bases imponibles atendiendo a ingresos íntegros de los no residentes, sin posibilidad de deducción de gastos; la tributación de los establecimientos permanentes de forma diferenciada con respecto a las filiales; la aplicación de normas antiabuso o evasión a operaciones económicamente válidas etc.) podían haber sido atacadas desde la óptica de los principios constitucionales nacionales y, sin embargo, fueron sistemáticamente admitidas en el plano nacional porque se adoptó de forma acrítica “el consenso internacional” (representado por el MC OCDE) o, simplemente, porque los propios Tribunales Constitucionales nacionales (allí donde existe, lo que no ocurre en todos los Estados miembros), y ciertamente es el caso del español, han adoptado una posición restrictiva acerca de los efectos y ámbito de aplicación del principio de capacidad económica (incluso si se concibe, como defienden algunos autores, como una manifestación del principio de no discriminación o de interdicción de las arbitrariedades).

No debe olvidarse, asimismo, que la “minusvaloración del interés fiscal” se debe, en gran parte, a la actitud de los propios Estados miembros, no tanto por el hecho de que no hayan empleado para su protección (como indicamos más arriba) el proceso legislativo comunitario hasta sus últimas consecuencias, sino porque en casi veinte años desde que se produjo la primera decisión del TJCE en materia de imposición directa (*avoir fiscal*) no han sido capaces de reaccionar y, en lugar de rediseñar su legislación antiabuso de forma que pudiera adaptarse a los parámetros comunitarios, se han empeñado en defender legislaciones (buena prueba de ello son las alegaciones que, con frecuencia, realizan sus representantes ante el TJCE) que claramente eran indefendibles en un contexto de reconocimiento de las libertades comunitarias. Es decir, en gran parte, “el interés fiscal desprotegido” es ése que los Estados miembros defienden, inmovilista y anclado en concepciones internacionalistas, sin capacidad de reacción al no haber sabido o podido reconocer el efecto del Derecho Comunitario sobre el Derecho Tributario nacional; porque, como veremos, el “interés fiscal” que tenga en cuenta las exigencias del Derecho Comunitario sí que resulta merecedor de protección por parte del TJCE. No puede desconocerse, sin embargo, que el inmovilismo de los Estados miembros, en gran parte, puede resultar achacable a la, en ocasiones, extraña (por no decir, deficiente técnicamente) y no demasiado coherente jurisprudencia vertida por el TJCE. Podría decirse que el TJCE y los Estados miembros, durante muchos años, han hablado lenguas distintas. Al principio, sobre todo, en materia de fiscalidad directa, los Estados miembros ni se molestaron en entender lo que decía su interlocutor (simplicemente no parecía importarles); cuando se dieron cuenta de la relevancia del discurso (jurisprudencia del TJCE), quizás, era ya demasiado tarde y lo han pagado (muchos de ellos, como España lo han empezado a notar re-

cientemente o lo sentirán en el futuro) en devoluciones de ingresos indebidos o reclamaciones de daños lo suficientemente elevadas en su cuantía como para desequilibrar sus presupuestos estatales anuales, y que, no cabe duda, han llevado, a los Estados miembros, al menos, a querer entender (no siempre a reaccionar con diligencia o comprender) la importancia del Derecho Comunitario en el ámbito tributario, y, especialmente, en el contexto de la fiscalidad directa. En este sentido, la jurisprudencia *D., Blanckaert o Marks & Spencer*, no es más que una parada (quizás transitoria) o un reajuste en la conversación: es el necesario reconocimiento por el TJCE de que, en una conversación hacen falta dos partes, y que la construcción y eficacia del Derecho Comunitario, en materia de fiscalidad directa, no puede continuar de espaldas a los Estados miembros, que, en definitiva, son los más importantes actores en la construcción comunitaria (los auténticos “señores”, por utilizar la conocida expresión, de los Tratados Fundacionales, como, por ejemplo, demuestra el reciente rechazo en algunos de ellos a la Constitución europea). Con ello, no queremos decir, ni mucho menos, que el TJCE siempre lleve la razón y que los Estados miembros aparezcan en el papel de villanos de la serie: en ocasiones, la falta de comprensión o atención por los Estados miembros ha estado, con bastante probabilidad, motivada por la ausencia de lógica del discurso de su interlocutor, a la vista de sus errores técnicos en ocasiones, llamativas (por no decir otra cosa) sentencias en otros casos y no siempre coherentes líneas jurisprudenciales.

En conclusión, las anteriores consideraciones creemos que pueden ser de ayuda para comprender la jurisprudencia del TJCE en materia de abuso o fraude del Derecho Comunitario y el peculiar modo de razonar del TJCE. Será necesario ahora realizar un repaso, siquiera resumido, de la doctrina del TJCE en esta materia, comenzando por la jurisprudencia no estrictamente tributaria y continuando con las sentencias en materia de imposición directa antes de ofrecer algunas conclusiones sobre la relación del Derecho Comunitario con las cláusulas antiabuso nacionales y el impacto del mismo en su configuración.

2.2. La jurisprudencia del TJCE en materia de abuso/fraude y la legislación tributaria nacional antiabuso o antifraude

En general, en la jurisprudencia del TJCE pueden observarse dos líneas principales en relación con abuso/fraude:

- El TJCE viene sistemáticamente reconociendo que los derechos que confiere el ordenamiento comunitario no pueden utilizarse de forma fraudulenta o abusiva. De conformidad con esta línea el TJCE consideró que la determinación de la existencia de un abuso requiere una interpretación del Derecho Comunitario, puesto que nunca podrán considerarse como abusivos comportamientos que forman parte del contenido esencial de los derechos reconocidos a los particulares por el Derecho Comunitario (la sentencia que mejor representa esta línea es *Centros*, Asunto C-212/97). Básicamente, el abuso o fraude del Derecho Comunitario se identifica con comportamientos formalmente cubiertos por disposiciones comunitarias pero que, desde el punto de vista material, no debían ser protegidos por ellas. A fin de considerar que una conducta es abusiva o fraudulenta desde la óptica de este primer *test* antiabuso, la jurisprudencia (*vid.*, singularmente, la STJCE *Emsland-Stärke*, Asunto C-110/99) viene exigiendo la concurrencia de dos notas propias: (1) que se verifiquen unas circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de haber respetado formalmente las condiciones previstas en la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa, y (2) que concorra un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención (tal elemento subjetivo podrá probarse mediante indicios objetivos que permitan deducir su existencia). En esta línea de jurisprudencia, la inexistencia de una normativa comunitaria antiabuso o fraude ha llevado al TJCE a reconocer que la lucha contra este tipo de comportamientos puede acometerse utilizando las cláusulas generales de los ordenamientos de los Estados miembros o las doctrinas jurisprudenciales elaboradas por los tribunales nacionales. Tal concesión, sin embargo, es más aparente que real, puesto que, si bien es posible aplicar las cláusulas internas antiabuso o fraude, los

requisitos para considerar un determinado comportamiento como tal vienen dados por la propia jurisprudencia del TJCE, que, en última instancia, podrá controlar la adecuada aplicación al caso concreto de la cláusula o doctrina nacional y si impide o no el ejercicio de derechos reconocidos en el ordenamiento comunitario. En definitiva, esto no es más una consecuencia de los principios comunitarios de efecto directo y primacía: la uniforme aplicación del Derecho Comunitario exige que el TJCE defina las notas características del abuso o fraude del Derecho Comunitario con el fin de evitar que las cláusulas nacionales “fragmenten” su aplicación.

- La jurisprudencia del TJCE también ha sido consciente del hecho de que el ejercicio de las libertades comunitarias puede poner en peligro valores protegidos en el ordenamiento nacional y, singularmente, el interés fiscal de los Estados miembros (*vid.*, por ejemplo, la propia STJCE *Centros* o la reciente STJCE en *Marks & Spencer*, Asunto C-446/03). En este caso, el interés fiscal se protegerá por la vía de las exigencias imperativas de interés general, entre las que se encuentra la necesidad de prevenir la evasión y el fraude de las obligaciones que los ordenamientos tributarios nacionales imponen a los contribuyentes.

Lo que ocurre es que esta peculiar forma de protección del interés fiscal nacional, por la vía de excepciones a las libertades, ha llevado al TJCE a imponer límites estrictos a la legislación nacional en materia de abuso o evasión, al intentar que, a través de esta legislación no se cercenaran o redujeran los derechos comunitarios. Los principales límites, resultado de integrar las dos tendencias jurisprudenciales (reconocimiento de abuso sólo allí donde no se ejercen derechos comunitarios, tras una interpretación adecuada de los mismos, y protección del interés fiscal sólo cuando no se ataca el interés comunitario) serían los siguientes: (1) no puede considerarse abusivo o fraudulento un comportamiento por el mero hecho de que los contribuyentes nacionales operen con sociedades residentes en otros Estados en los que la fiscalidad es más ventajosa (*v. gr. Eurowings*, Asunto C-294/97), tampoco porque trasladen su residencia a Estados con una presión fiscal menor (*Lasteyrie*, Asunt C-9/02); (2) las cláusulas antiabuso o elusión no pueden aplicarse con carácter general, de manera que creen restricciones para comportamientos en los que no existe abuso o fraude (*vid.*, por ejemplo, la STJCE *Comisión / Bélgica*, Asunto C-478/98; *X e Y II*, Asunto C-436/00; *Lankhorst*, Asunto C-324/00); (3) las cláusulas antiabuso pueden atacar los comportamientos artificiales o artificiosos cuya finalidad sea eludir las obligaciones tributarias nacionales (*vid.*, por ejemplo, las SsTJCE *ICI*, Asunto C-264/96), y (4) las cláusulas antiabuso están sometidas a las estrictas exigencias del principio de proporcionalidad (aplicable siempre a las exigencias imperativas de interés general) (*vid.*, por ejemplo, *Marks & Spencer*, Asunto C-446/03).

Repárese, entonces, que, en realidad, las dos líneas jurisprudenciales que sucintamente hemos repasado tienen una característica común: la principal preocupación del TJCE (lógica, pues ésta es la función que le atribuyen los Tratados) es salvaguardar la unidad del Derecho Comunitario y su uniforme aplicación en todo el territorio de la Unión. Ahora bien, en la segunda línea de jurisprudencia, por la vía de las exigencias imperativas de interés general, se da entrada a un interés inicialmente no protegido en los Tratados, el interés fiscal de los Estados miembros. Como excepción al Derecho Comunitario, y puesto que la función del TJCE es proteger el primero, el interés fiscal aparece subordinado al interés comunitario, de ahí que el riesgo de evasión o fraude fiscal se someta a estrictos requisitos para ser aceptado como causa de justificación de excepciones a las libertades comunitarias. Tras *Marks & Spencer* podría argumentarse que el TJCE ha ampliado el campo de acción del interés fiscal y la normativa nacional antifraude, pero, en nuestra opinión, esta sentencia debe, más bien, interpretarse como un signo de madurez del Derecho Comunitario: sin renunciar a la protección del ordenamiento comunitario, el TJCE ha reconocido que su expansión no puede ser ilimitada y que existen otros intereses (controlables por el TJCE, no se olvide) que también son dignos de protección en el contexto comunitario. Singularmente, en el ámbito tributario, los criterios racionales de distribución del poder tributario entre los Estados miembros y la normativa nacional antiabuso o antifraude que respete el principio de proporcionalidad.

Las consecuencias de la jurisprudencia del TJCE comentada en el epígrafe anterior son dobles, por una parte, debe examinarse la relevancia de la primera línea de jurisprudencia a través de

la cual se crea una doctrina comunitaria antiabuso o elusión; por otra parte, habrá que estudiar cuál es el efecto que la segunda línea jurisprudencial identificada produce sobre los Estados miembros y su legislación antiabuso/elusión.

2.3. El impacto de la jurisprudencia del TJCE en materia de abuso o fraude sobre el Derecho Comunitario secundario e, indirectamente, sobre el Derecho nacional de desarrollo de las Directivas (el caso específico de las Directivas Matriz-Filial y Fusiones)

A nuestro juicio, la elaboración jurisprudencial de una doctrina sobre el abuso del Derecho Comunitario produce importantes efectos en relación con el Derecho secundario. La propia existencia de esta doctrina, creada por vía jurisprudencial, determina que se reduzca la necesidad de introducir cláusulas antiabuso en las normas, Reglamentos o Directivas de Derecho derivado. En efecto, la identificación de comportamientos no cubiertos por los objetivos o fines un reglamento o directiva debiera determinar que, con las condiciones que la jurisprudencia del TJCE exige, los Estados miembros pudieran aplicar su normativa interna antiabuso o antielusión incluso si la norma comunitaria no contiene una cláusula antiabuso o elusión específica. Es éste precisamente el problema sobre el que está llamado a decidir el TJCE, en relación con la Sexta Directiva IVA, en los Asuntos Acumulados C-255/02, C-419/02 y C-233/03, *Halifax/BUPA/University of Huddersfield*, en los que el AG ya ha concluido en su opinión de 7 de abril de 2005, que la inexistencia de cláusulas antiabuso en la Sexta Directiva no impide la aplicación de la doctrina general del TJCE en esta materia. En este sentido, podría concluirse que el principal efecto de la primera tendencia jurisprudencial identificada es que se reduce la necesidad de incluir cláusulas antiabuso específicas en las normas comunitarias de Derecho secundario.

Por otra parte, no hay que olvidar tampoco los efectos de esta jurisprudencia sobre las cláusulas antiabuso/elusión nacionales que traten de limitar el abuso o fraude de las disposiciones de una Directiva. El ejemplo quizás más claro podemos encontrarlo en el artículo 1.2. de la Directiva 90/435/CEE sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades filiales y matrices de Estados miembros diferentes. Como es sabido, este precepto dispone que la Directiva “no será obstáculo para la aplicación de las disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos”. La primera línea jurisprudencia del TJCE, que lleva a la construcción de una doctrina comunitaria antiabuso con elementos propios, es el parámetro que el intérprete del Derecho Comunitario debe utilizar para concretar el sentido del artículo 1.2. Directiva. De esta forma, comportamientos permitidos por el Derecho Comunitario o que entren dentro de los fines de la Directiva 90/435/CEE jamás podrán ser atacados con normas nacionales antiabuso generales o específicas. O lo que es lo mismo, en la interpretación y aplicación de la norma nacional antiabuso juegan un papel importante los derechos que la Directiva Matriz-Filial (o el Derecho Comunitario originario) reconoce a los contribuyentes, puesto que jamás podrá ser considerado abusivo un comportamiento que pueda entenderse incluido en el ámbito de aplicación de la normativa comunitaria.

Veamos cuáles son las consecuencias prácticas de estas ideas en relación con la aplicación de la cláusula antiabuso del actual artículo 14.1.h) TRLIRNR y un caso reciente, la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2004 (*Normacef NFJ019023*). Como es sabido, la cláusula antiabuso, que pretende ser la ejecución del artículo 1.2. Directiva 90/435/CEE, establece que no se aplicará la exención en la fuente para los beneficios distribuidos por filiales españolas a sus matrices comunitarias cuando “la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquélla realice efectivamente una actividad empresarial directamente desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en este párrafo h)”. Para el TEAC, en una situación en la que una filial paga dividendos a una sociedad holandesa, a su vez, controlada por otra sociedad también holandesa cuyo capital pertenecía a una sociedad americana “existe simulación” al intercalar la sociedad perceptora de dividendos y no puede aplicarse la exención porque las “relaciones entre la matriz y la filial carecen de fundamento empresarial o de gestión” por lo que debe llegarse a la conclusión de que la matriz no ha sido constituida por motivos económicos

válidos y no puede aplicarse la exención. Huelga decir, no es el objeto de este comentario, que el TEAC, en su resolución, desconoce la distinción entre fraude de ley y simulación (como ocurre frecuentemente con la Inspección), pues jamás podrá haber simulación allí donde la operación se ha ejecutado sin ocultación, como ocurría en este caso, en el que se declaraba que los dividendos los percibía una sociedad holandesa que, para más *inrri*, tenía sustancia y empleados. Más interesante a nuestros efectos es el hecho de que la Resolución del TEAC vulnera frontalmente el Derecho Comunitario, al no tener en cuenta las exigencias del TJCE en materia de abuso. En efecto, el Derecho Comunitario reconoce a los contribuyentes la posibilidad de constituir sociedades, por los motivos que sean (incluidos los fiscales) en otros Estados miembros y a las sociedades creadas por residentes de terceros Estados se les exige una conexión de vinculación económica con un Estado miembro. En ningún momento, para aplicar la Directiva Matriz-Filial o las libertades reconocidas por el Tratado CE se exige que exista una conexión con fundamento empresarial entre la matriz y la filial, por lo que la interpretación que realizó el TEAC, en nuestro criterio, vulnera frontalmente la Directiva Matriz-Filial. ¿Significa ello también que la cláusula antiabuso / elusión del artículo 14.1.h) TRLIRNR es contraria a la Directiva? En gran medida, tal conclusión dependerá de su interpretación. En efecto, la existencia de un vínculo empresarial o de gestión entre la matriz y la filial permitirá llegar a la conclusión de que no existe fraude de las disposiciones de la Directiva, pero éste es sólo un dato que permite demostrar la aplicación de los beneficios de la Directiva, porque, incluso cuando tal vínculo no exista la norma comunitaria puede y debe ser aplicada (*v. gr.* inexistencia de vínculo empresarial pero adquisición de la participación en la sociedad española desde otra filial comunitaria por motivos de simple conveniencia cuando la matriz pueda invocar la protección de las libertades comunitarias). Es cierto que la compatibilidad de la norma española puede ser salvada si se interpreta que motivo económico válido a los efectos del artículo 14.1.h) TRLIRNR es el ejercicio de los derechos comunitarios, pero, no debemos olvidar, que, en este punto, la jurisprudencia del TJCE, cuando se ejercita un Derecho Comunitario, no pregunta acerca de los motivos del ejercicio, sólo tiene en cuenta si el comportamiento está cubierto o no por los objetivos de la norma comunitaria. En este sentido, tanto la interpretación del TEAC como la propia cláusula antiabuso del artículo 14.1.h) TRLIRNR presentan deficiencias que sólo pueden ser salvadas mediante una interpretación y aplicación de la misma de acuerdo con los objetivos de la Directiva Matriz-Filial (a la que están obligados la Administración y Tribunales nacionales por imperativo del efecto indirecto que el Derecho Comunitario produce). Y no estaría de más que, para evitar problemas, la Audiencia Nacional (ante la que probablemente se recurra la decisión controvertida del TEAC) planteara la correspondiente cuestión prejudicial al TJCE.

Todavía en el ámbito de la legislación española de desarrollo de la Directiva Matriz-Filial podemos tomar otro ejemplo que no estaría tampoco justificado por la jurisprudencia del TJCE. Es conocido que la exención de imposición en la fuente para los dividendos remitidos por filiales españolas a sus matrices comunitarias no será de aplicación cuando la misma esté ubicada en un paraíso fiscal (art. 14.2 TRLIRNR). Pues bien, se trata éste de una vulneración directa e incontrovertida de la Directiva Matriz-Filial que, en modo alguno, estará justificada por la cláusula del artículo 1.2. Lo que permite esta cláusula es atacar comportamientos que, pudiendo estar formalmente incluidos en la literalidad de la Directiva, no estén protegidos por su espíritu y, excluir sin distinción alguna, la aplicación de la norma cuando la matriz se encuentre en un “paraíso fiscal” comunitario, a estos efectos, resulta desproporcionado, puesto que no está atacando sociedades conducto, utilizadas por residentes extracomunitarios, sino también sociedades íntegramente comunitarias ubicadas en los citados paraísos fiscales comunitarios. En este sentido, por ejemplo, a matrices residentes en Chipre, Malta o Gibraltar les resultará extremadamente sencillo argumentar que España incumple la Directiva Matriz-Filial, sin posibilidad de aplicar el artículo 1.2 Directiva para salvar la legislación española, al excluir de los beneficios de la Directiva Matriz-Filial a sociedades que perfectamente se encuentran dentro del ámbito subjetivo y objetivo de aplicación de la norma comunitaria

El impacto de la primera línea jurisprudencial apuntada es también importante, a nuestro juicio, en relación con la cláusula antiabuso del artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro. Si bien de la STJCE *Leur-Bloem*, Asunto C-28/95, parecía que podía concluirse que la cláusula antiabuso del artículo 11.1.a) era de aplicación a operaciones cubiertas por la Directiva cuando su único motivo era fiscal (*v. gr.* compensacio-

nes de pérdidas), de la jurisprudencia posterior es posible deducir que las operaciones realizadas por motivos fiscales, no artificiales o fraudulentos, no pueden ser impedidas por cláusulas nacionales de desarrollo del artículo 11.1.a) de la Directiva, como, por ejemplo, el artículo 96.2 TRLIS. Se aclararía y matizaría así la línea jurisprudencial derivada de *Leur-Bloem* que, a la luz de las sentencias posteriores (v. gr. *X e Y II, Eurowings*) es indebidamente restrictiva del contenido de las libertades comunitarias.

2.4. El impacto de la jurisprudencia del TJCE sobre las cláusulas antiabuso/elusión nacionales

2.4.1. Sobre las cláusulas antiabuso generales

Junto al impacto que la primera línea de jurisprudencia del TJCE (la doctrina antiabuso del Derecho Comunitario) en relación con las Directivas o las normas nacionales de desarrollo de las Directivas, debe tenerse en cuenta que esta línea jurisprudencial también puede producir efectos importantes sobre las cláusulas generales antiabuso de los ordenamientos tributarios nacionales (arts. 15 y 16 LGT) cuando son aplicadas en ámbitos cubiertos por el Derecho Comunitario. Lo anterior no quiere decir que estos efectos se dejen sentir siempre en ámbitos transnacionales, puede perfectamente tratarse de operaciones internas en materia del IVA, II.EE o concentración de capitales, cubiertas por la Sexta Directiva y, en relación con las cuáles también despliega sus efectos la doctrina del TJCE en materia de abuso o fraude). No debe olvidarse que, como comentamos, la deferencia del TJCE hacia la aplicación de las cláusulas nacionales antiabuso o fraude de carácter general es un movimiento más aparente que real, puesto que de la jurisprudencia se deriva cuáles son los factores que la Administración nacional y los Tribunales deben tener en cuenta al aplicar la normativa nacional antiabuso, que necesariamente debe ser interpretada a la luz del contenido básico, esencial de los derechos que los Tratados reconocen a los contribuyentes. El Derecho Comunitario y, en particular, la jurisprudencia en materia de abuso de este Derecho, se convierte de esta forma en un elemento esencial para la interpretación y aplicación de cláusulas generales antiabuso como las contempladas en los artículos 15 y 16 LGT: jamás podrá atacarse con estas cláusulas un comportamiento que sea posible incluir dentro del objeto y finalidad de las normas comunitarias (ya se apliquen a relaciones transnacionales o a situaciones puramente internas), pues nunca será abuso, fraude o simulación ningún comportamiento que responda al ejercicio legítimo de derechos conferidos al contribuyente por el ordenamiento comunitario.

En este sentido, es importante subrayar que, a primera vista, podría interpretarse, a la luz de la segunda línea jurisprudencial del TJCE acerca de la relación de las normas nacionales antiabuso con las libertades comunitarias en el ámbito de la imposición directa, que las grandes beneficiadas serían las cláusulas generales antiabuso, puesto que son las que habitualmente permitirán tener en cuenta el comportamiento individual del contribuyente (si reúne o no el requisito de artificiosidad que reclama el TJCE) y deslindar situaciones en las que existe un motivo económico de aquellas otras donde existen comportamientos artificiosos o impropios (por utilizar la terminología del art. 15 LGT). Esta conclusión, sin embargo, no es exacta o no revela toda la complejidad de la relación entre las normas nacionales antiabuso o fraude y la doctrina del TJCE: si sólo se tiene en cuenta la jurisprudencia del TJCE relativa a las cuatro libertades y los impuestos directos, efectivamente, podría llegarse a una conclusión de este tipo. Y, sin embargo, con la jurisprudencia del TJCE (que está construyendo, sin haber acabado todavía, una doctrina antiabuso o antifraude del Derecho Comunitario) como punto de apoyo podría concluirse que los condicionantes que el ordenamiento comunitario impone en el contexto de las cláusulas antiabuso o elusión generales (arts. 15 y 16 LGT) son iguales o incluso mayores que en el ámbito de las cláusulas especiales sobre las que la jurisprudencia del TJCE se ha pronunciado en los asuntos en materia de impuestos directos.

2.4.2. Sobre las cláusulas especiales

Hasta el momento, la jurisprudencia del TJCE en materia de imposición directa ha proyectado sus exigencias en relación, sobre todo, con normas antiabuso o elusión de carácter especial. Así, el TJCE, utilizando diversos razonamientos en los que no entraremos en esta ocasión, ha declarado contrarias al Derecho Comunitario una norma sueca que inaplicaba ciertos beneficios fiscales a las transmisiones de acciones al extranjero y que, en realidad, constituía una norma de cierre del propio

sistema (y *exit tax*) sueco (*X e Y II*, Asunto C-436/00), la norma en materia de subcapitalización alemana (*Lankhorst*, Asunto C-324/00) y el *exit tax* francés (*Lasteyrie*, Asunto C-9/02). En todas estas decisiones, hay un nexo de unión claro: el TJCE considerará que la normativa nacional vulnera las libertades comunitarias (en gran parte, por incumplimiento de las exigencias del principio de proporcionalidad) cuando está diseñada de manera que no sólo abarca situaciones artificiales, sino que puede ser aplicada (aunque sea en un número reducido de casos) a operaciones económicas válidas o a situaciones de ejercicio legítimo del Derecho Comunitario (que, como la STJCE *Centros* demuestra, no siempre va acompañado de una sustancia económica intensa o especialmente relevante) incluso cuando la operación pueda desarrollarse por motivos de planificación fiscal. En todas estas decisiones, y esto es importante resaltarlo, el problema no es que los Estados miembros protejan su interés fiscal a través de medidas antiabuso específicas sino el hecho de que, al hacerlo, la medida tenga un efecto excesivo e impida o restrinja el ejercicio de derechos protegidos por el Derecho Comunitario.

Con esta jurisprudencia, son varias las normas españolas que se sitúan en el punto de mira del Derecho Comunitario, pero, y esto también hay que decirlo, el desconocimiento de esta jurisprudencia ha llevado al legislador español a dismantlar medidas antiabuso que, a nuestro juicio, podían perfectamente ser empleadas con ligeros retoques. Empecemos por estas últimas, para después poner de manifiesto dónde existen vulneraciones del Derecho Comunitario en nuestra normativa específica antiabuso.

Es conocido que, tras la STJCE *Lankhorst*, la Ley 62/2003, en lo que puede ser calificado como un ataque de pánico del legislador, se excluyó la aplicación de la normativa interna en materia de subcapitalización y de transparencia fiscal internacional (“TFI”) a las sociedades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea (salvo que la residencia se encuentre en un paraíso fiscal). En nuestra opinión, la voluntad de la norma fue salvar la compatibilidad de estas cláusulas antiabuso específicas con la normativa comunitaria y de ahí el exceso de reacción del legislador, aunque nada impida que, desde la entrada en vigor de la Ley 62/2003, pueda la Administración de Hacienda española emplear tanto el artículo 15 como 16 de la LGT para atacar situaciones de infracapitalización comunitaria o la atribución ficticia de rentas a sociedades de la Unión Europea (siempre respetando, las “condiciones comunitarias de aplicación de los arts. 15 y 16 LGT” como las hemos definido anteriormente). Pues bien, a nuestro juicio, el Derecho Comunitario no habría impedido el mantenimiento (incluso extensión a otros ámbitos) de la normativa antisubcapitalización o en materia de transparencia fiscal internacional.

Con respecto a la normativa sobre subcapitalización, de las conclusiones de la STJCE *Lankhorst* puede perfectamente deducirse que las operaciones artificiales o ficticias en las que no existe un motivo económico válido para conceder financiación por partes vinculadas residentes en un Estado miembro a las sociedades españolas pueden ser atacadas con normas específicas en esta materia; los problemas de Derecho Comunitario sólo surgen cuando una operación no artificial o ficticia cae dentro del ámbito de aplicación de la normativa antiabuso. Somos conscientes de que el razonamiento del TJCE es un tanto artificial y que, probablemente, en la práctica, en términos cuantitativos, será mayor el número de operaciones en las que la situación de infracapitalización responda a motivos artificiales que a motivos económicos válidos, pero hay que partir de la asunción que realiza la jurisprudencia del TJCE: cualquier restricción, por pequeña o cuantitativamente reducida que sea, al válido ejercicio de las libertades comunitarias se encuentra prohibido. De ahí que, en nuestra opinión, de *Lankhorst* se derive que hubiera bastado con añadir al artículo 20 TRLIS una cláusula que permitiera a la Administración tributaria aplicar la norma cuando la operación comunitaria de financiación sea considerada artificial (o artificiosa, por utilizar los términos del art. 15 LGT), excluyendo del ámbito de aplicación de la norma las situaciones de infracapitalización en las que pueda identificarse un motivo económico válido (que no cabe identificar, como el TJCE aclara, con el hecho de que la operación no hubiera sido aceptada por un tercero). Ahora bien, habría que tener en cuenta a estos efectos que el mero hecho de que el préstamo a una filial vinculada se conceda desde un Estado en el que la fiscalidad es más reducida que la española no debe ser considerando un indicio de fraude o evasión fiscal. Podría fácilmente argumentarse que la jurisprudencia *Centros* admite la creación de sociedades que desarrollen su actividad económica en otros Estados miembros, a lo cual alegaríamos que el también la jurisprudencia *Centros* matiza que este derecho no puede entenderse sin perjuicio de las disposiciones internas que tengan como finalidad la protección, entre otros, de los

acreedores públicos y que, además, la propia jurisprudencia del TJCE permite atacar las situaciones claramente artificiales.

Esta cláusula en materia de subcapitalización a efectos del IS podría perfectamente haber sido completada con la regulación específica de una laguna o asimetría de nuestra legislación, la posibilidad de considerar que también existe una situación de infracapitalización en el ITP, a efectos del hecho imponible operaciones societarias, puesto que, a nuestro juicio, la Directiva 69/335/CEE permite sin mayores problemas interpretar que nada impide la aplicación de una norma de este tipo (que, por otra parte, tienen otros Estados) en el contexto del impuesto citado.

El problema de la compatibilidad con el Derecho Comunitario de la normativa sobre transparencia fiscal internacional –un asunto sobre el que decidirá el TJCE en *Cadbury-Schweppes*, Asunto C-196/04– es más complejo, por los distintos objetivos que persigue este tipo de legislación (en ocasiones, simplemente, pretende salvaguardar la neutralidad en la imposición de capitales y, en otras, se configura como una auténtica normativa antiabuso) y por la diferente forma de instrumentar la misma en los ordenamientos nacionales (fundamentalmente, como normas de atribución de rentas al contribuyente o como distribuciones ficticias de beneficios). De forma convincente, la doctrina internacional ha argumentado que las normas en materia de TFI, al estar configuradas como disposiciones que atacan la tenencia por residentes de acciones en sociedades extranjeras, que, frecuentemente, acumulan rentas, normalmente pasivas (aunque para algunas legislaciones también activas) en territorios con una tributación reducida con respecto a la aplicada en el territorio nacional, vulneran las libertades comunitarias. Puesto que las normas de TFI, en atención a los objetivos que persiguen, suelen estar diseñadas no sólo para atacar los comportamientos o situaciones “artificiosos”, no podrán ser salvadas por la exigencia imperativa relativa al abuso o fraude de la legislación nacional que el TJCE viene reconociendo.

Es decir, si las normas sobre TFI, cualquiera que sea su finalidad (antiabuso o no), se centran en la fiscalidad de la sociedad (extranjera) que recibe la renta sin distinguir entre actividades económicas válidas o artificiales o ficticias, las probabilidades de que sean declaradas incompatible con las libertades comunitarias, sin posibilidad de justificación, son altas. Incluso en los supuestos en los que la norma TFI, más que una finalidad antiabuso persigue salvaguardar el principio de imposición de la renta mundial, podría argumentarse, a pesar del esfuerzo de algunos autores, que la norma vulnera el Derecho Comunitario si consecuencias similares (atribución de rentas o presunción de distribución de dividendos) no están previstas para los casos de obtención de rentas a través de sociedades residentes de naturaleza similar (y difícilmente podrá ser salvada por las exigencias imperativas de interés general, en concreto, por la coherencia del sistema fiscal o la necesidad de establecer reglas lógicas de distribución de la potestad tributaria).

Es posible concluir, entonces, que la norma sobre TFI resultará contraria al Derecho Comunitario cuando el mero hecho de la constitución de una sociedad en el extranjero y la fiscalidad privilegiada de dicha sociedad desencadenen la aplicación de este tipo de legislación. Ahora bien, no creemos imposible diseñar normas sobre TFI que puedan cumplir una finalidad antiabuso y que resulten compatibles con el Derecho Comunitario. Para ello, deben tenerse en cuenta varios datos fundamentales que se derivan de la jurisprudencia del TJCE:

- La mera constitución de una sociedad en otro Estado miembro no es, por sí misma, constitutiva de abuso del Derecho Comunitario, sino ejercicio de las libertades. Es decir, el primer *test* antiabuso no puede emplearse para combatir la constitución de sociedades, aunque se trate de meras sociedades pantalla (*brass plates, setter box companies, etc.*).
- El dato de que la sociedad constituida en otro Estado miembro se encuentre sometida a una fiscalidad privilegiada resulta irrelevante: los contribuyentes, según la jurisprudencia del TJCE, pueden aprovechar las oportunidades que el Derecho Comunitario les ofrece para planificar sus actividades, también de naturaleza tributaria.
- El ejercicio de las libertades comunitarias (creación de sociedades en territorios de baja tributación) puede ser limitado bajo el segundo *test* antiabuso (referido a la le-

gislación tributaria de los Estados miembros) a través de medidas proporcionadas, que ataquen de forma individualizada (no general) las estructuras artificiales, que pretendan eludir las obligaciones tributarias que los Estados miembros imponen.

Con estos parámetros, a nuestro juicio, una norma sobre TFI compatible con el Derecho Comunitario, en primer lugar, no deberían distinguir entre rentas pasivas o activas de la sociedad pantalla establecida en el extranjero (lo cual implicaría un ensanchamiento del actual ámbito de aplicación de las normas TFI españolas); en segundo lugar, debiera resultar aplicable sólo cuando pudiera advertirse que la entidad extranjera carece de sustancia para su obtención o cuando la incorporación de la misma sea un mero artificio para eludir la tributación nacional; en tercer lugar, la utilización del criterio de baja tributación debiera ser tan sólo indicativo de la posible existencia de fraude, pero no una de las causas desencadenantes de la aplicación del régimen.

Pudiera pensarse que, con estas exigencias, el ámbito de aplicación de la normativa sobre TFI resultaría muy limitado, sin embargo, no es ésta nuestra opinión. Una normativa de esta naturaleza no sólo podría ser empleada para atacar las sociedades vacías, sino también aquellas otras que, teniendo (alguna) sustancia, sin embargo, no cuentan con medios proporcionados para la obtención de las rentas que se les pretenden atribuir de materia artificial e incluso las sociedades que teniendo sustancia tienen como única finalidad la erosión de bases imponibles de un Estado (compárese con la decisión de *Lasteyrie* en la que un comportamiento económico válido, el *round tripper* que se desplaza a otro Estado para luego regresar a su Estado originario de residencia, según el TJCE, podía ser atacado por la legislación de los Estados miembros). A estos efectos, creemos que puede resultar ilustrativo el ejemplo de la legislación francesa en materia de TFI, que fue modificada con la Ley de Presupuestos de 2005 (aunque con efectos a 1 de enero de 2006) para hacer compatibles sus disposiciones con el Derecho Comunitario. El artículo 209B, párrafo II, del *Code Général des Impôts*, establece que la legislación sobre TFI no será aplicable si la empresa o entidad jurídica está establecida o constituida en un Estado de la Unión Europea o si la explotación de la empresa o la tenencia de acciones o derechos en una persona jurídica constituida fuera de Francia no puede ser considerada como constitutiva de un montaje artificial cuyo propósito sea de eludir (*contourner*) la legislación fiscal francesa.

En realidad, y a la vista de la solución adoptada por Francia, también creemos que la misma finalidad que pretenden las normas TFI puede alcanzarse utilizando cláusulas más generales (de atracción de residencia de la sociedad extranjera, de abuso o fraude o incluso con la legislación en materia de operaciones vinculadas y precios de transferencia), por lo que es perfectamente posible prescindir de las mismas a cambio de un reforzamiento de otras normas que permita tener en cuenta los criterios de la jurisprudencia del TJCE de manera particularizada.

Podemos concluir entonces acerca de las normas sobre TFI o subcapitalización que el problema no es que, en sí mismas, sean incompatibles con el Derecho Comunitario, sino que los *overkilling effects* o aplicación desmesurada de las mismas por los Estados miembros a supuestos donde no hay abuso es el problema que los Estados miembros deben solucionar. Y, sin embargo, el legislador español parece que ha desmontado estos dos regímenes (a la espera de ver qué ocurre con la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude, si bien el Anteproyecto publicado, a diferencia de algunos borradores anteriores, no toca ni el régimen de subcapitalización ni la TFI).

Por otra parte, el resto de medidas antiabuso presentes en nuestra legislación del IS o del IRPF puede plantear serias dificultades en términos de compatibilidad con el Derecho Comunitario. Veamos de manera rápida algunas de ellas.

Tras *Lasteyrie* el TJCE aclaró que los llamados “impuestos de salida” que se aplican a los contribuyentes al abandonar el territorio de un Estado miembro a fin de gravar las plusvalías acumuladas durante su residencia en este Estado y realizarlas en otro Estado comunitario de fiscalidad más benigna vulneran la libertad de establecimiento o circulación cuando sus consecuencias se desencadenan indiscriminadamente, esto es, cuando no distinguen entre los llamados *round trippers* (que con finalidad abiertamente fraudulenta realizan este tipo de operaciones y cambian su residencia únicamente al objeto de realizar la plusvalía para después volver a su Estado de origen) y quienes por otros

motivos se desplazan al territorio de otros Estados miembros. A la vista de esta jurisprudencia, difícilmente será compatible con el Derecho Comunitario el artículo 9.3 TRLIRPF, que más que un *exit tax* es una auténtica extensión de la jurisdicción tributaria española (“obligación personal ampliada”) cuando el contribuyente desplaza su residencia a un paraíso fiscal (donde se aplique, claro está, el Derecho Comunitario). La razón es la misma que en *Lasteyrie*: la norma española no permite distinguir entre contribuyentes que se desplazan por razones legítimas y aquéllos que lo hacen por motivos artificiales, de elusión y abuso. En fin, con respecto, al artículo 9.3. TRLIRPF, la reflexión podría ir en la misma línea que las ideas anteriores sobre transparencia fiscal internacional: es posible crear *exit taxes* o desarrollar normas sobre jurisdicción ampliada o extendida compatibles con el Derecho Comunitario, lo que no es posible es impedir o restringir el ejercicio legítimo de las libertades comunitarias.

La referencia al artículo 9.3 TRLIRPF nos lleva a añadir alguna consideración sobre las normas antiparaíso que tanto el TRLIRPF como el TRLIS contienen cuando las mismas se aplican en relación con territorios en los que produce efectos el Derecho Comunitario. Ya hemos puesto de manifiesto que, en determinados casos, la exclusión de los paraísos fiscales comunitarios del ámbito norma nacional de desarrollo de la Directiva Matriz-Filial constituye una vulneración directa de esta última. Sin entrar ahora en detalles (un análisis exhaustivo de la normativa antiparaíso excede los límites de este trabajo), la misma conclusión, pero esta vez en relación con las libertades fundamentales, puede extenderse al resto de la legislación española que trata de obstaculizar o restringir las relaciones entre España y los paraísos fiscales comunitarios del Real Decreto 1080/1991 en la medida en que pueda concluirse que resultan aplicables a operaciones no artificiales.

Mención aparte merece la norma española sobre operaciones vinculadas del artículo 16 TRLIS (probablemente será reformada en la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal para convertirla en una norma imperativa de valoración). Con la configuración actual, la norma está concebida como un instrumento de reacción de la Administración ante situaciones en las que, la manipulación de los precios de transferencia por el contribuyente, lleva a la reducción de la base imponible española. Esto es, la norma atribuye a la Administración la potestad de reaccionar atacando las pérdidas recaudatorias netas en España. Hasta cierto punto, se puede decir que constituye o sigue el espíritu de las normas nacionales antiabuso. Pues bien, en la medida en que la regla de artículo 16 TRLIS se dirija contra operaciones internacionales casi exclusivamente comparte muchos de los problemas de la norma de subcapitalización alemana que el TJCE examinó en *Lankhorst*: vulnera las libertades comunitarias y no puede ser justificada con las exigencias imperativas de interés general. Ahora bien, ¿bastaría su conversión en una regla imperativa de valoración o de distribución de la potestad tributaria para salvar su compatibilidad con el ordenamiento comunitario? Es cierto, como alguna doctrina defiende, que el principio de plena concurrencia (al que responden o tratan de desarrollar las normas como el art. 16 TRLIS) es un criterio de reparto de jurisdicción tributaria internacionalmente aceptado por la OCDE (art. 9 MC OCDE y Directrices de la OCDE en la materia). Y, por otra parte, con la reciente STJCE *Marks & Spencer* puede argumentarse que la utilización de criterios de reparto de la jurisdicción tributaria entre los Estados miembros que sean racionales puede constituir una exigencia imperativa de interés general. No obstante, no debe olvidarse que en *Lankhorst*, Alemania ya utilizó esta defensa al argumentar que su normativa en materia de subcapitalización empleaba el criterio *arm's-length* internacionalmente aceptado, que permitía excluir la aplicación automática de ratios 3:1 de subcapitalización (criterio objetivo que utilizaba su normativa interna). Y la respuesta, en este caso, del TJCE fue que, en el caso *ad hoc*, aunque se trataba de una operación de financiación que un tercero no habría realizado en condiciones normales, la matriz extranjera estaba tratando, con su financiación, de reflotar la filial alemana por razones económicas válidas (la reducción de la carga financiera externa de su filial), por lo que no podía invocarse el principio *arm's-length* como justificación contra comportamientos motivados por razones económicas válidas. En este sentido, la conversión, desde el estado actual, del artículo 16 TRLIS en una norma de valoración imperativa (como pretende el Anteproyecto de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude) no necesariamente y en todo caso eliminará los problemas de compatibilidad con el ordenamiento comunitario si no se acompaña de una cláusula que permita tener en cuenta, en las valoraciones administrativas, la razón que lleva al contribuyente en las operaciones vinculadas a apartarse del precio de mercado y, al mismo tiempo, no se arbitra una solución (vinculada quizás al procedimiento amistoso de los CDIs) que permita realizar ajustes correlativos para evitar los problemas causados por los ajustes primarios que realicen otras administraciones.

Por último, y sin ánimo de exhaustividad, queremos mencionar que la jurisprudencia del TJCE (segundo *test* antiabuso) puede hacer chirriar las bases de las cláusulas antiabuso en el régimen de exención del artículo 21 LIS, en concreto (y entre otras), la disposición del párrafo 3.b de dicho precepto. Obviamente, la compatibilidad de la misma con el Derecho Comunitario se podría salvar interpretando que, a los efectos de la cláusula, motivo económico válido puede ser el ejercicio de derechos conferidos por el ordenamiento comunitario (entre los que puede estar el desarrollo de una actividad en un clima tributario más favorable) siempre y cuando no existan arreglos o estructuras que, de conformidad con la jurisprudencia del TJCE, sean artificiales en el sentido de que pretendan eludir las obligaciones tributarias que correspondan en la legislación española.

3. CONCLUSIONES

Creemos que las páginas precedentes prueban suficientemente cuanto dijimos en la introducción: en la actualidad, el Derecho Comunitario es uno de los factores más importantes en la redacción e interpretación de las cláusulas nacionales antiabuso o elusión. Y, sin embargo, desde el punto de vista legislativo no siempre ha sido tenido en cuenta (o no de forma suficientemente meditada o seria). Nuestro trabajo no se ha limitado a poner de manifiesto las incompatibilidades del ordenamiento español en materia de cláusulas antiabuso con el Derecho Comunitario. Además, hemos pretendido –no sabemos si con acierto– subrayar que es posible la construcción de cláusulas antiabuso/elusión efectivas, que protejan el interés fiscal de los Estados miembros sin desconocer los derechos que otorga a los contribuyentes el ordenamiento comunitario. Es tarea de la propia Administración Tributaria y del Legislador desarrollar un estatuto de normas antiabuso/elusión que cumplan las exigencias comunitarias, aunque, a juzgar por el Anteproyecto de la esperada Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, no parece que a corto plazo vaya a desarrollarse tal labor, necesaria, de adaptación de la legislación tributaria española antiabuso al ordenamiento comunitario. Si tal tarea no se acometiera, y auténticos comportamientos abusivos o defraudatorios pudieran encontrar defensa y amparo en el Derecho comunitario como consecuencia de la inadaptación de las normas españolas antiabuso a este último, el problema no será del Derecho Comunitario, sino del titular del interés fiscal, que no parece saber cómo protegerlo, ni darse cuenta de que los tiempos y las tendencias internacionales (la globalización objeto de nuestras reflexiones) demandan reacciones adecuadas a ellos, no ancladas en concepciones, nacionales o internacionales, ya obsoletas o superadas por la jurisprudencia del TJCE.

4. NOTA BIBLIOGRÁFICA

Puesto que, como anunciamos en la introducción no hemos realizado ninguna referencia a la problemática de las cláusulas antiabuso y la relación con los CDIs, es justo que comencemos esta nota dando una referencia acerca de dónde puede encontrarse nuestra opinión al respecto: “Las medidas anti-elusivas / anti-abuso internas y los Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición”, en SOLER ROCH, y SERRANO ANTÓN (dir.), *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pp. 109-162, y “The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?”, *Bulletin of International Fiscal Documentation*, vol. 58, núm. 1/2004, p. 17-30, (el primero de ellos considera tres perspectivas de aplicación de las medidas antiabuso internas en el seno de los CDIs, internacional en sentido amplio, internacional en sentido estricto desde la óptica de la doctrina OCDE y nacional; el segundo se centra en el giro en la doctrina de la OCDE en esta mate-

ria que se produce en 2003, con la revisión de los Comentarios al art. 1 MC OCDE). Las tendencias internacionales más recientes en materia de lucha contra el fraude y la evasión fiscal se comentan, aunque brevemente, en un interesante artículo de OWENS, "Abusive Tax Shelters: Weapons of Tax Destruction?", *Tax Notes Internacional* December 5, 2005, pp. 873 y ss.

El epígrafe 2 se basa en conclusiones ya expuestas hace tiempo en MARTÍN JIMÉNEZ, "Towards Corporate Tax Harmonization in the EU", *Series on International Taxation*, Kluwer, Londres, Boston y La Haya, 1999; o en MARTÍN JIMÉNEZ, "El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109/110, 2001, pp. 111 y ss. (también publicado en AA. VV., *Estudios en Memoria del Profesor García Añoveros*, Cívitas, Madrid, 2001). Por lo que respecta a la jurisprudencia tributaria del TJCE, un estudio detallado de la misma, así como del Derecho Tributario Comunitario derivado, puede encontrarse en nuestro trabajo junto con el profesor CALDERÓN CARRERO, en CARMONA FERNÁNDEZ (coord.) *Convenios Fiscales Internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2006.

En materia de abuso o fraude del Derecho Comunitario pueden consultarse dos trabajos de indudable interés y que han sido de gran utilidad para la redacción de estas notas: GARCÍA PRATS, "Las medidas tributarias antiabuso y el Derecho Comunitario", en AA. VV., *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los CDIs y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario*, IEF, Madrid, 2002; y RUIZ ALMENDRAL, "Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?", *Intertax*, vol. 33, núm. 12, 2005, pp. 562 y ss. También resulta extraordinariamente sugerente el trabajo de SANZ GADEA, "Medidas antielusión fiscal", *Documentos del IEF*, núm. 13/2005.

Acerca de la compatibilidad de la cláusula del artículo 14.1.h) TRLIRNR con la Directiva Matriz-Filial y el Derecho Comunitario en general, puede verse el interesante artículo de CALDERÓN CARRERO, y RUIZ ALMENDRAL, "¿Es compatible la norma española anti *Directive-Shopping* con el Derecho Comunitario? A propósito de la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2004", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11/2005. Ambos autores llegan a conclusiones similares a las nuestras, aunque su razonamiento parte de postulados distintos y, en nuestra opinión, como consecuencia de la doble doctrina antiabuso, el margen de maniobra de los Estados miembros es algo mayor que el que ellos defienden. Nuestra opinión sobre la relación entre las normas comunitarias y las nacionales antiparaíso fiscal ya quedó expuesta con más detalle en CALDERÓN, y MARTÍN, "Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea", *Crónica Tributaria*, núm. 111/2004, pp. 41 y ss. Para el estudio del artículo 16 TRLIS es de indudable interés, y ha influido en nuestra opinión en el presente trabajo, la monografía de CALDERÓN CARRERO, *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005 (*vid.* igualmente CALDERÓN, y MARTÍN, "Problemas de la normativa española en materia de operaciones vinculadas/precios de transferencia y líneas para su reforma", *Crónica Tributaria*, núm. 116/2005, pp. 35 y ss.).

En el caso de las normas sobre TFI y su compatibilidad con el Derecho Comunitario hemos utilizado los siguientes artículos y monografías: LANG, "CFC Legislation and Community Law", *European Taxation* septiembre de 2002, pp. 274 y ss.; SCHON, "CFC Legislation and European Community Law", *British Tax Review* 2001, pp. 250 y ss.; ALMUDÍ CID, *El régimen jurídico de la Transparencia Fiscal Internacional*, IEF, Madrid, 2005; LANG; AIGNER; SCHEUERLE, y STEFANER (ed.), *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, Londres, La Haya y Nueva Cork, 2004.

**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.^a 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.^a 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.^a 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.^a 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.^a 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.
Autores: 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.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a 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.^a 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.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.