

## NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

*En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración*

### Situación actual de los paraísos fiscales desde la perspectiva española

La lista oficial de paraísos fiscales desde la perspectiva del ordenamiento jurídico español ha evolucionado desde que se produjo su aprobación mediante el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. Como consecuencia de la introducción de la cláusula por la cual los paraísos fiscales dejaban de tener tal condición por la entrada en vigor de un Convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información o de un Convenio de asistencia mutua entre Administraciones fiscales, a través del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, **algunas de las jurisdicciones inicialmente consideradas como paraísos fiscales han dejado de tener tal condición.**

Con ocasión de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se han establecido una serie de reglas sobre la condición de paraíso fiscal.

La Secretaría de Estado de Hacienda ha emitido un informe sobre la vigencia actual del listado de paraísos fiscales:

- a) **Existen una serie de jurisdicciones que han dejado de tener la condición de paraísos fiscales por aplicación del contenido del Real Decreto 116/2003.**
- b) El resto de jurisdicciones incluidas en el listado contenido en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, mantiene su condición de paraíso fiscal a efectos del ordenamiento jurídico español mientras no se apruebe ninguna norma de actualización en la materia.
- c) La novedad principal estriba en el hecho de que **la salida del listado para las jurisdicciones que todavía permanecen en él quedará condicionada a la**

**aprobación de una norma expresa consistente en la actualización del listado**

que estará condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a. La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o la adhesión al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.
- b. Que exista o no un efectivo intercambio de información tributaria.
- c. En función de los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

<b>Países o territorios que han dejado de tener la condición de paraísos fiscales</b>	<b>Países o territorios que mantienen la condición de paraísos fiscales</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- <b>Andorra</b></li><li>- <b>San Martín</b></li><li>- <b>Curaçao</b></li><li>- <b>Aruba</b></li><li>- <b>Chipre</b></li><li>- <b>Emiratos Árabes Unidos</b></li><li>- <b>Hong Kong</b></li><li>- <b>Las Bahamas</b></li><li>- <b>Barbados</b></li><li>- <b>Jamaica</b></li><li>- <b>Malta</b></li><li>- <b>Trinidad y Tobago</b></li><li>- <b>Luxemburgo</b></li><li>- <b>Panamá</b></li><li>- <b>San Marino</b></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- <b>Bahrein</b></li><li>- <b>Gibraltar</b></li><li>- <b>Anguilla</b></li><li>- <b>Antigua y Barbuda</b></li><li>- <b>Bermuda</b></li><li>- <b>Islas Caimanes</b></li><li>- <b>Islas Cook</b></li><li>- <b>República de Dominica</b></li><li>- <b>Granada</b></li><li>- <b>Fiji</b></li><li>- <b>Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal)</b></li><li>- <b>Islas Malvinas</b></li><li>- <b>Isla de Man</b></li><li>- <b>Marianas</b></li></ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Singapur</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Mauricio</b></li> <li>- <b>Montserrat</b></li> <li>- <b>Naurú</b></li> <li>- <b>Islas Salomón</b></li> <li>- <b>San Vicente y las Granadinas</b></li> <li>- <b>Santa Lucía</b></li> <li>- <b>Islas Turks y Caicos</b></li> <li>- <b>Vanuatu</b></li> <li>- <b>Islas Vírgenes Británicas</b></li> <li>- <b>Islas Vírgenes de Estados Unidos de América</b></li> <li>- <b>Jordania</b></li> <li>- <b>Líbano</b></li> <li>- <b>Liberia</b></li> <li>- <b>Liechtenstein</b></li> <li>- <b>Macao</b></li> <li>- <b>Mónaco</b></li> <li>- <b>Omán</b></li> <li>- <b>Seychelles</b></li> </ul>
---	---

La deuda pública española representa a finales de 2014 el 97,60% del PIB

Año a año se va produciendo un incremento del volumen de deuda pública emitida por el Estado español. A finales de 2014 la deuda total alcanzaba 1.033.958 millones de euros lo que supone el 97,60% del PIB español.

**Cada día de 2014 se han emitido 2.833.000 euros en deuda pública.**

## Tratamiento del IVA en el caso de socios que realizan actividades profesionales

La modificación que se ha efectuado, con ocasión de la Reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a finales de 2014, en relación con la retribución de los socios profesionales de sociedades está planteando dudas respecto de la exigencia o no de IVA en las relaciones entre el socio profesional y la sociedad.

Como es conocido, de acuerdo con el nuevo artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, serán rentas que recibirán la calificación de rentas de actividades profesionales las rentas satisfechas por la sociedad al socio que realiza actividades profesionales enumeradas en la Sección 2ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y está incluido en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos o en una Mutualidad profesional que sea admitida como alternativa al Régimen especial anterior de Seguridad Social.

La cuestión que se ha planteado inmediatamente es la de determinar si las operaciones efectuadas por estos socios profesionales quedan sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Agencia Tributaria ha emitido una Nota informativa para intentar aclarar esta cuestión.

La lectura de esta Nota informativa permite extraer una serie de conclusiones:

- a) La aplicación o no del IVA a las operaciones efectuadas por los socios profesionales a las sociedades a través de los cuales se realizan las actividades en el mercado es **una cuestión que se ha de resolver desde la perspectiva y la lógica del IVA**. La regulación contenida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no afectará a la forma de entender el tratamiento de los socios profesionales. La calificación de las rentas como rentas de actividades profesionales tiene efectos exclusivos en el IRPF pero no es vinculante respecto del IVA.
- b) Siguiendo la normativa vigente del IVA contenida en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, la condición de sujeto pasivo de este gravamen se atribuye a las personas físicas, jurídicas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales entendidas como las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o uno solo de ellos con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios para el mercado (art.5.Uno Ley 37/1992).
- c) Como norma complementaria de la anterior, el artículo 7.Cinco de la Ley 37/1992 excluye expresamente de la sujeción al IVA a las prestaciones de servicios que se efectúan en el marco de una relación laboral. **Por lo tanto,**

**tendremos que seguir los criterios del Derecho del Trabajo para determinar si hay relación laboral o no la hay y, en consecuencia, si hay sujeción o no al IVA.** Este planteamiento no tiene nada de novedoso ya que se trata de la misma solución dada desde hace muchos años, tras la entrada en vigor del IVA. **No son las normas del IRPF las que nos indicarán si existe la sujeción al IVA o no.**

- d) Como es conocido, la presencia en una prestación de servicios de los rasgos propios de la relación laboral exige la existencia de los elementos esenciales configuradores de ésta como son la realización de un trabajo voluntario, en régimen de dependencia y por cuenta ajena o ajenidad.
- e) La Agencia Tributaria da unos ejemplos de elementos de hecho extraídos de la jurisprudencia laboral que conducen a considerar que el contrato existente tiene la condición de relación laboral como, entre otros, la sujeción a un determinado horario de trabajo fijado por el empresario, el desplazamiento hacia el lugar de trabajo fijado por el empresario, la recepción de instrucciones provenientes del empresario, o la adopción de la política comercial frente a terceros por parte del empresario.
- f) En el supuesto de que se pueda calificar **la vinculación existente entre la sociedad y el socio profesional como una relación de carácter laboral desde la perspectiva del Derecho laboral, esta prestación de servicios no quedará sujeta al IVA (art.7.Cinco Ley 37/1992) y no conllevará la obligación por parte del socio profesional de repercutir cuota alguna de IVA.**
- g) **Sin embargo, ha de señalarse que, aunque no exista la obligación de repercutir IVA por parte del socio profesional a la sociedad, sí existirán obligaciones formales para el socio profesional provenientes de la regulación del IRPF.** Se trata de las siguientes:
  - Obligación de alta en el censo de empresarios y profesionales indicando cuál es la actividad que se va a desarrollar.
  - Obligación de comunicar el lugar de desarrollo de la actividad.
  - Obligación de llevanza de libros registros de ingresos, gastos, provisiones de fondos y suplidos, y bienes de inversión.
  - **No existirá la obligación de emisión de facturas ni de presentar autoliquidaciones mensuales o trimestrales de IVA.**

## RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

*En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favor Administración*

### LGT

#### **La responsabilidad solidaria por cooperar en la transmisión de bienes del deudor tributario puede nacer con anterioridad al acto de derivación de responsabilidad**

Dentro de un grupo de sociedades familiar una sociedad recibió diversas liquidaciones tributarias como consecuencia de un procedimiento de inspección. Otra de las empresas del grupo, ante la perspectiva de derivación de responsabilidad subsidiaria, procede a la venta de un solar que se encuentra en su activo a la administradora social de la misma.

La cuestión que se plantea es la de si se ha realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria definida en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por colaboración en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de los órganos de recaudación.

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2014** ha interpretado esta disposición en el sentido de que para que la derivación de la responsabilidad tenga lugar en el supuesto del artículo 42.2.a) LGT:

- a) Se exige la existencia de una conducta activa de los sujetos, es decir, que a través de su actuación se revele la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria.
- b) No es necesaria la consecución de un resultado. La dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o la transmisión, sin que se consuma dicho resultado.**

**La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia número 57/2015, de 4 de febrero de 2015, considera que se produce el nacimiento del supuesto de responsabilidad solidaria frente a la administradora social que ha adquirido la propiedad de un bien inmueble de la sociedad que administra aunque todavía no se había declarado la responsabilidad de la sociedad administrada. La Sala considera que, aunque no se había iniciado el expediente de derivación contra la sociedad que administra la persona física, dada la proximidad en el tiempo del inicio del procedimiento de derivación y el conocimiento por la administradora de las**

**liquidaciones giradas a la deudora principal que resultaban impagadas, era inminente la derivación de responsabilidad frente a la sociedad administrada y se perfeccionaba el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria por participación en la ocultación.**

#### ITP

**El dictamen de peritos de la Administración ha de motivar cómo se han obtenido los datos de referencia para determinar los valores de repercusión medios**

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria 48/2015, de 9 de febrero**, analiza la corrección del dictamen pericial elaborado por un técnico de la Agencia Tributaria de Cantabria a efectos de la valoración de un bien inmueble.

Este informe a efectos de determinación del valor de mercado únicamente contiene la referencia a la superficie y edificabilidad y aplica unos valores estándar correspondientes a una de las siete zonas en las que se distribuye la Comunidad Autónoma sin expresar cómo se han obtenido los valores de repercusión medios. Ha de destacarse que los valores de repercusión medios se habían establecido con anterioridad al inicio de la crisis económica que ha supuesto una reducción de los precios del mercado inmobiliario.

Ante el contenido del dictamen pericial, **tanto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria como la Sala de lo contencioso-administrativo estiman que la valoración resultante no se encontraba bien motivada puesto que se producía la ausencia de motivación suficiente de la comprobación de valores llevada a cabo al no estar suficientemente individualizado el bien objeto de la comprobación y al hacerse referencia a una valores estándar desfasados**. La falta de motivación suficiente acarrea, lógicamente, la nulidad de la liquidación tributaria resultante por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

#### IRPF

**Una sociedad con estructura empresarial que produce programas de radio y televisión no tiene la condición de sociedad profesional**

La **Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de enero de 2015** analiza la condición o de no de sociedad profesional a efectos del régimen especial de transparencia fiscal de una sociedad dedicada a la producción de programas de radio y televisión.

La duda se plantea ya que el socio de la casi totalidad del capital social era la persona física cuyo talento y capacidad servía de atracción a los clientes cadenas de radio y televisión.

Para resolver la cuestión planteada la Audiencia Nacional parte del análisis de la actividad que es realizada por la sociedad limitada productora. Esta actividad consiste **en la ideación, preparación y realización de programas de radio y televisión lo que no exige ninguna titulación específica ni tampoco la colegiación obligatoria (a diferencia de lo que sucede en las sociedades de abogados, médicos o arquitectos)** y, además, el ejercicio de la actividad exige la participación de otros muchos medios técnicos, materiales y humanos que se desarrollan en ocasiones por personas individuales o a través de otras empresas.

También se emplea como elemento determinante de la calificación como sociedad no profesional el modelo de negocio y **la existencia de un elevado número de recursos técnicos, materiales y humanos**. En relación con el modelo de negocio es que la emisora y la productora negocian un precio por cada episodio, la productora se encarga de todo el proceso de creación y consigue un determinado beneficio industrial. Por lo que respecta a los recursos empleados se incluyen empleados y colaboradores externos que realizan labores de elaboración del guión, producción, redacción, coordinación, realización y subdirección. Existen, también, contratos de personajes famosos, compra de vestuario, de espacios publicitarios.

En base a los hechos anteriores se concluye por parte de la Audiencia Nacional que **la actividad desarrollada por la sociedad limitada tiene carácter empresarial y, en consecuencia, no tiene la condición de sociedad profesional sujeta al régimen de transparencia fiscal**.

En el mismo sentido se cita **la Resolución de la Dirección General de Tributos número 1403-99, de 27 de julio de 1999**.



¿Cuál es el tratamiento en el IVA de las retribuciones percibidas por abogados en el turno de oficio?

La resolución de la Dirección General de Tributos número V1870-07, de 11 de septiembre de 2007 considera que a este supuesto se le ha de aplicar el artículo 7.10 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que dispone que no quedan sujetos a gravamen por este impuesto los servicios gratuitos que sean obligatorios para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas.

En virtud de lo anterior, no están sujetos al IVA los servicios prestados por abogados designados en virtud del ejercicio del derecho de asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996, de 10 de enero, de Asistencia Jurídica Gratuita ya que estos servicios son prestados de forma gratuita y obligatoria.

A efectos del IVA, las cantidades que con cargo a los Presupuestos Generales del Estado se satisfacen a esos profesionales por los servicios prestados no tienen la condición de retribución o de contraprestación por la prestación de los mismos.

¿Cómo tributa en España la transmisión de las participaciones sociales de una SL española que está en proceso de liquidación y posee unos bienes inmuebles en su activo si el transmitente es una sociedad de Singapur?

La determinación de la capacidad de gravamen sobre las posibles ganancias de patrimonio que se deriven de la transmisión dependerá del contenido del Convenio de Doble Imposición entre España y Singapur de 13 de abril de 2011. En el artículo 13.5 del Convenio de Doble Imposición se establece un sistema de imposición compartida entre el Estado de residencia de la sociedad cuyas participaciones se transmiten y el Estado de residencia del transmitente cuando la sociedad posea en su activo bienes inmuebles que supongan más del 50 por ciento del activo social y no se trate de una sociedad cotizada en bolsa o de una sociedad de inversión inmobiliaria cotizada. Por lo tanto, el Estado español tendrá derecho a someter a gravamen la posible ganancia de patrimonio que se genere a través del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

De acuerdo con el artículo 13.1.i)3º del Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Estado español tiene derecho a someter a gravamen las ganancias derivadas de la transmisión de participaciones en sociedades cuyo activo principal sean bienes inmuebles.

Por lo que respecta al tipo de gravamen aplicable, se aplica el tipo del 20 por ciento durante el año 2015 y del 19 por ciento durante el año 2016 (artículo 25.1.f)3º y disposición adicional novena del Real Decreto legislativo 5/2004)

### ¿La verdad sobre el caso Falciani?

Todo lo que conozco sobre el caso Falciani lo conozco por lo que he leído en los diversos medios de comunicación que han tratado el tema. Al analizar la información recibida he intentado distinguir los hechos del tratamiento jurídico-fiscal que los mismos habían de recibir y he llegado a diversas conclusiones que no coinciden con algunas de las afirmaciones que se están propagando por la red y en la prensa.

Se cree que durante los años 2006 a 2008 el Sr. Hervé Falciani, técnico informático de la sucursal en Ginebra del banco británico HSBC, procedió a la copia de los archivos de clientes de la entidad financiera obteniendo información sobre la identidad de unos 130.000 de estos repartidos por doscientos países. Se calcula que las cantidades totales depositadas e invertidas en HSBC ascendían a unos 78.000 millones de euros según datos de 2007. Esta es la "lista Falciani".

A finales de 2008 el Sr. Hervé Falciani huyó de Suiza y fue detenido en Francia como consecuencia de una orden de detención internacional de origen helvético. Como consecuencia de ello, a principios de 2009, Falciani entregó la lista a las autoridades fiscales francesas que, con posterioridad, la entregaron a las autoridades fiscales de otros Estados como el Reino Unido o España.

Utilizando los datos provenientes de la lista Falciani se procedió por parte del Gobierno francés a entregar a Grecia los datos de 1.991 nombres de nacionales griegos titulares de cuentas en el HSBC. Esta es la denominada "lista Lagarde".

La clasificación por países de los depositantes no se hace estrictamente en función del criterio de la nacionalidad sino que se utiliza el criterio de la nacionalidad y el del lugar declarado como de residencia habitual. Destacan los vinculados a Francia (9.187), al Reino Unido (8.844), Brasil (8.667), Italia (7.499), Israel (6.554) y Estados Unidos (4.183). El número de personas vinculadas con España alcanza los 2.694.

La cuestión fundamental desde la perspectiva tributaria de esta lista es de si se trata de un listado de defraudadores fiscales. **Considero que no se trata de un listado de defraudadores fiscales sino de personas que han tenido la oportunidad de dejar de declarar total o parcialmente sus ingresos y han alcanzado o no la condición de defraudadores fiscales.**

La información de la lista es valiosa para perseguir el fraude fiscal pero **no es suficiente ya que la información no es completa y tiene ya cierta antigüedad.** Se trata de una

materia prima interesante para combatir la evasión fiscal pero ha de ser depurada y refinada para convertirse en información determinante para perseguir el fraude fiscal.

**Es perfectamente posible que muchos de los clientes de la oficina de Ginebra del Banco HSBC con residencia fiscal en España incumplieran sus obligaciones fiscales vinculadas con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el Impuesto sobre Sociedades y/o con el Impuesto sobre el Patrimonio.** En el caso del IRPF, por ejemplo, es probable que se vulnerasen la obligación de tributar por renta mundial al no incluir entre sus rentas las derivadas de intereses o dividendos generados por las inversiones depositadas en el HSBC o las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de activos administrados por el HSBC. También es probable que se incumplieran las normas sobre transparencia fiscal internacional y sobre imputación de ganancias de patrimonio por la titularidad de participaciones en instituciones de inversión colectiva domiciliadas en paraísos fiscales.

Sin embargo, la regularización de la situación de estos inversores no es sencilla y ha de tener en cuenta diversas hipótesis:

- a) **Algunos de los nacionales españoles que aparecen en el listado pueden tener la condición de no residentes a efectos fiscales en territorio español en los años 2004 a 2008.** Lógicamente, la no residencia en España por ser residente, por ejemplo, en Suiza (que nunca ha sido considerado como paraíso fiscal por las normas españolas) impide el nacimiento de obligaciones tributarias por el IRPF, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y por el Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) **Posiblemente, algunos nacionales españoles que sí tienen la consideración de residentes fiscales en España procedieron a declarar en sus autoliquidaciones las rentas generadas por dichas inversiones y la titularidad de los bienes.**
- c) En el caso de residentes fiscales en territorio español que incumplieron sus obligaciones fiscales se ha de determinar cuáles son las obligaciones tributarias que han de ser objeto de inspección. En el momento en el que las autoridades fiscales españolas conocieron la lista Falciani debieron determinar cuáles eran los ejercicios no prescritos susceptibles de comprobación. Una vez efectuada esta primera selección que dejaría fuera la mayoría de períodos impositivos durante los cuales los inversores fueron titulares de cuentas en Suiza, se debe determinar qué rentas fueron percibidas por los mismos. Probablemente, la lista Falciani contiene información sobre las diversas posiciones a 31 de diciembre de cada año pero **no incluye información sobre los posibles ingresos derivados de dichas inversiones por lo que resulta muy complicado para la Agencia tributaria proceder a determinar el montante de las bases imponibles por rentas del capital mobiliario no declaradas a efectos de IRPF.**

**Sí que sería más sencillo regularizar la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio resultante de la incorporación en la base imponible el volumen de inversiones depositado en el HSBC.** La única limitación existente en este sentido sería la de la aplicación del límite de la suma de las cuotas de IRPF y de Impuesto sobre el Patrimonio que para ser determinado precisa el conocimiento exacto de la base imponible del IRPF a la cual resultaría difícil acceder.

Dadas estas premisas resulta complicado para los órganos de Inspección iniciar con visos de éxito un procedimiento de inspección en relación con el IRPF puesto que la acreditación de la realización del hecho imponible corresponde a quien lo alega y en este supuesto la única prueba susceptible de ser aportada sería una lista con el nombre de una persona y el listado de sus activos pero **sin el importe de la renta atribuible a un determinado ejercicio.** En el supuesto de que el contribuyente inspeccionado alegara la inexistencia de las cantidades imputadas sería muy complicado aportar pruebas de la entidad financiera de la realidad de las mismas. Sucede lo mismo en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio.

Este problema se acrecienta si se pretende acudir a la vía penal por presunta vulneración del artículo 305 CP puesto que **resulta muy complicado sustentar una acusación dolosa con un aparato probatorio tan endeble. En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio la problemática se agrava recordando que en el año 2008 se suprimió la efectividad del gravamen (que se mantiene todavía en Madrid) por lo que la retroactividad máxima a favor de reo conduciría a la inexistencia de cuota dejada de ingresar.**

Entendiendo la situación existente parece razonable pensar que los órganos de inspección prefirieran enviar una carta de invitación a los presuntos defraudadores para que fueron ellos mismos quienes procedieran a regularizar su situación fiscal mediante autoliquidaciones complementarias fuera de plazo.



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho

Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

[jmtovillas@ub.edu](mailto:jmtovillas@ub.edu)

Los números anteriores de FISCALMANÍA pueden consultarse en [www.fiscalmania.es](http://www.fiscalmania.es)