

LAS AUSENCIAS ESPORÁDICAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL: ANÁLISIS A LA LUZ DE LAS RECIENTES SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: análisis a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo

El TS se ha pronunciado al fin, en cinco sentencias de fecha 28 de noviembre de 2017, sobre el concepto «ausencias esporádicas», y lo ha hecho en sentido contrario al criterio que vienen aplicando la Administración tributaria, la DGT y los tribunales económico-administrativos. En particular, el TS confirma que no puede ser esporádica la ausencia por periodo superior a 183 días en otro país, por su carácter estable y duradero, y que el carácter esporádico no debe medirse en función de la intencionalidad de la persona de regresar, sino por la duración e intensidad de su estancia fuera de España.

The sporadic absences regime in the Spanish tax system: analysis in light of new judgements by the Spanish Supreme Court

The Spanish Supreme Court has issued a number of judgements, all of them dated on 28 November 2017, regarding the concept of «sporadic absences», which contradict the criterion applied by the Spanish Tax Authorities, the Spanish General Tax Directorate and the economic-administrative courts. In particular, the Supreme Court states that the presence in a particular foreign country for over 183 days during the calendar year can never be considered as a sporadic absence. In addition, it also states that whether an absence is sporadic or not cannot depend on the intention of the individual of coming back to Spain, but on its duration and intensity.

PALABRAS CLAVE

Residencia fiscal, Ausencias esporádicas, Tribunal Supremo.

KEY WORDS

Tax residence, Sporadic absences, Supreme Court.

Fecha de recepción: 30-11-2017

Fecha de aceptación: 1-12-2017

La interpretación y aplicación del cómputo de las ausencias esporádicas como días de presencia en territorio español ha sido tradicionalmente una de las tareas más inciertas en el ámbito de la determinación de la residencia fiscal en España de las personas físicas.

Sin embargo, a finales de 2017 el Tribunal Supremo (TS) dictó varias sentencias (sentencias núm. 1829/2017, 1834/2017, 1851/2017, 1860/2017 y 1850/2017, todas ellas de fecha 28 noviembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a) en las que arroja cierta luz sobre esta materia a quienes tienen encomendada esa difícil tarea y, sobre todo, contribuye a generar un marco de mayor seguridad jurídica para los contribuyentes.

EL ORIGEN DE LAS AUSENCIAS ESPORÁDICAS

La vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que tienen su residencia habitual, y por tanto son residentes fiscales en España, quienes permanezcan más de 183 días durante el año natural en territorio español, debiendo computarse como días de presencia en dicho territorio las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

Esta regla de cómputo nace con la Ley 18/1991, de 6 de junio, con el fin de hacer extensible la tributación

por obligación personal a determinados sujetos que, siendo auténticos «residentes» en España, escapaban a dicha calificación a efectos tributarios. Por un lado, se introdujo el criterio del centro de intereses económicos y, por otro, se incluyeron las «ausencias temporales» como días de presencia en territorio español, salvo que se demostrase la residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural.

El concepto de «ausencias esporádicas» que conocemos actualmente sustituyó al de «ausencias temporales» con la aprobación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. La evolución del término «temporales» a «esporádicas» ha sido utilizada como un criterio interpretativo en sí mismo en la tarea de aplicar esta disposición. No menos relevante, sino todo lo contrario, fue el cambio introducido en la regla de exclusión del cómputo de las ausencias como días de presencia, que evolucionó desde la necesidad de «demostrar la residencia habitual durante 183 días en otro país» hasta la exigencia de «acreditar la residencia fiscal en otro país».

Por último, la vigente Ley del IRPF mantiene, en su esencia, la misma redacción contenida en la anterior Ley 40/1998.

AUSENCIAS ¿ESPORÁDICAS?

La Ley del IRPF no define el concepto de «ausencia esporádica», que es, por tanto, un concepto jurídi-

co indeterminado que exige de una labor interpretativa que le dé sentido. Según la Real Academia Española (RAE), el adjetivo *esporádico* significa algo ‘ocasional, sin ostensible enlace con antecedentes ni consiguientes’. Conforme a una interpretación literal del término, parecería claro que es esporádico todo aquello que no es frecuente y no obedece a una conducta recurrente, pudiendo entenderse que comprende todas aquellas salidas de territorio español que sean circunstanciales o episódicas, sea por vacaciones, sea por motivos profesionales, o sea por cualquier otra razón. Respecto a *ausencia*, la RAE la define como el ‘tiempo en que alguien está ausente’ o como la ‘acción de ausentarse’. No cabe ninguna duda, por tanto, de que para que exista una «ausencia» de territorio español, debe necesariamente partirse de una situación de previa presencia en dicho territorio. El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en resolución de 9 de julio 1998 (JT/1998/1662), confirma que efectivamente solo puede haber ausencia de territorio español cuando se parte de él.

En definitiva, la literalidad de esta disposición parece conducir a la conclusión de que, siempre que la persona no sea capaz de acreditar su residencia fiscal en otro país, contarán como días de presencia en España, no solamente los días de presencia efectiva, sino también aquellos días en que se haya ausentado de manera ocasional o circunstancial de dicho territorio, lo cual exige necesariamente una previa presencia en territorio español. Solamente cuando el cómputo total de días sea superior a 183 nos hallaremos ante un residente fiscal en España.

Sin embargo, la aproximación a este asunto por parte de las autoridades tributarias, ya sea por voz de la Dirección General de Tributos (DGT) o del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), cuyo criterio es vinculante para los órganos de la Administración tributaria en el ejercicio de sus facultades de comprobación, ha sido entender que, siempre que no se acredite la residencia fiscal en otro país, toda presencia en el extranjero debía considerarse como ausencia esporádica y, por ende, como día de presencia en España. En este sentido, se pueden leer varias consultas vinculantes de la DGT, entre las que destacan las CV 1091/2008 y CV 3473/2015, que concluyen que «en tanto no se aporte dicho certificado de residencia, las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal». En este sentido se ha pronunciado también el TEAC, entre otras, en la Resolución de 7 de julio de 1999, rec. 1317/1996, al afirmar que «al haberse

demostrado por la Inspección la permanencia en España durante 121 días, cabe entender que el resto hasta 365 son ausencias temporales, que han de computarse como días de permanencia, salvo que el interesado pruebe su residencia habitual en más de 183 días».

Esta doctrina administrativa —que ha hecho suya la inspección de los tributos— es, además de errónea, contraria tanto a la letra de la ley como a su espíritu. ¿Acaso el legislador pretendía que, como defiende la DGT, en caso de no poder acreditarse la residencia fiscal en otro país, todas las ausencias de territorio español tuviesen carácter de esporádicas y computasen como días de presencia? La respuesta debe ser negativa, entre otros motivos porque, como consecuencia de la reforma legislativa del año 1998, se substituyó el término «ausencias temporales» por el de «ausencias esporádicas», lo que nos obliga a no vaciar de contenido, como hace la DGT, el término «esporádicas». En definitiva, para que la doctrina de la DGT fuese correcta, ¿no hubiese bastado con que el legislador hubiese incluido en el cómputo de los 183 días todas las ausencias de territorio español cuando no se acredite la residencia fiscal en otro país, obviando así cualquier referencia a los términos «temporales» o «esporádicas»?

En sentido distinto al expresado por la DGT y el TEAC, nos parece interesante destacar una consulta emitida por la Comisión Coordinadora entre la Administración del Estado y la Hacienda Foral de Navarra, con número 287/2009, de 23 de abril de 2010, que considera que son esporádicas las ausencias «cuya duración es definida, como pueden ser unas vacaciones o la realización de un trabajo concreto en otro lugar, siempre y cuando para el contribuyente la vuelta a su ciudad de residencia sea un hecho cierto y conocido en todo momento». Es interesante, en primer lugar, porque acoge un criterio subjetivo del concepto «esporádico» en el que la intención de la persona de regresar es de vital importancia; en segundo lugar, porque pone de manifiesto que la problemática de las ausencias, esporádicas o no, y las presencias se extiende también al ámbito nacional, dada la convivencia del régimen común con los distintos regímenes forales.

Por su parte, la Audiencia Nacional también parece otorgar protagonismo a la voluntad o intencionalidad de permanecer (*animus manendi*) a los efectos de computar las ausencias como esporádicas. En particular, en su sentencia de 20 de septiembre de 2001 (JT/2001/1622), el tribunal resuelve que el recurrente es residente fiscal en España sobre la

base de que «no parece que el recurrente tuviera en mente algo distinto que el contemplar su inmediata participación en USA en el programa de formación en First Fidelity Bank corporation (desde 22-6-1992 a 10-07-1992) como mera ausencia temporal a su ya decidida residencia en España. Decisión que hizo efectiva nada más terminar su vinculación con el Bankers Trust Company el 01-06-1992 y prueba de ello es que los dos viajes efectuados en verano de tal anualidad se inician y terminan en Madrid». En esta misma línea, la sentencia de 26 de junio de 2013, Rec. 1652/2011, dispone que «no hay prueba, ni siquiera indicio objetivo que pruebe que desde 1995 su intención fuera residir indefinidamente fuera de España, pues no consta ni que el periodo de prácticas que va del 20 de mayo al 8 de agosto de 1996 ni los estudios en la Universidad de Pennsylvania fuesen el paso previo para un posterior contrato de trabajo en el extranjero cierto o, al menos, bajo promesa», y que «la consecuencia es, por tanto, que el tiempo de estancia en Reino Unido se reputa como ausencia esporádica por ser su objetivo aprender o profundizar en el conocimiento del inglés para cursar un máster en Estados Unidos. Concluido tal periodo se enlaza con ese otro más prolongado de permanencia en Estados Unidos que se configura como una estancia por razón de estudios y una vez concluida no se deduce dato objetivo que evidencie que iba a permanecer en el extranjero en los años siguientes».

La determinación de cuándo una ausencia es esporádica es, por tanto, la madre del cordero. La casuística que puede plantearse es muy variada, y es muy difícil, por no decir imposible, alcanzar una solución teórica con vocación de aplicación general sin situaciones o circunstancias de excepción.

Desde un punto de vista práctico, y dejando de lado el criterio administrativo de la DGT, caben dos interpretaciones de lo que es esporádico. Una interpretación objetiva o cuantitativa, según la cual sería esporádica toda ausencia de territorio español cuya duración sea inferior a la presencia en territorio español, dentro del año natural. La otra, a la que podríamos llamar interpretación subjetiva o cualitativa, consistiría en que la duración de la ausencia o la presencia no es lo determinante, sino la causa o circunstancia que la motiva, debiendo valorarse si el desplazamiento al extranjero se realiza con vocación de permanencia o de regreso a España. Esta es, por ejemplo, la postura reflejada en la consulta de la Comisión Coordinadora entre la Administración del Estado y la Hacienda Foral de Navarra, así como en algunas resoluciones del TEAC y sentencias de la Audiencia Nacional.

La residencia habitual, que es sobre la que se construye la condición de residente fiscal en España, exige que la voluntad de residir de forma permanente se haga efectiva, no siendo relevante para el legislador si alguien tiene la intención de residir en un lugar, sino el hecho consumado de haberlo hecho. Por este motivo, porque en ningún caso el legislador español da trascendencia tributaria a las intenciones y sí a los hechos, creemos que la interpretación acertada es la que hemos llamado objetiva o cuantitativa.

Sin embargo, el hecho de que el TS no se hubiese pronunciado directamente sobre esta materia, sumado al sentido de las resoluciones del TEAC y las sentencias de la Audiencia Nacional, pero sobre todo al criterio administrativo vinculante fijado por la DGT, ha sido, como mencionábamos al inicio, una de las principales causas históricas de inseguridad jurídica en el ámbito de la residencia fiscal de las personas físicas. Piénsese, por ejemplo, en los españoles que residen por motivos profesionales durante unos años en los Emiratos Árabes Unidos, que no son pocos, y que viajan a España durante las vacaciones de verano, de Navidad y algunos fines de semana al año. Pues bien, coincide que, por una parte, en Emiratos Árabes Unidos no existe un criterio de residencia fiscal interno y, por otra parte, que el Convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y los Emiratos Árabes Unidos exige la nacionalidad emiratí para ser residente fiscal en Emiratos a efectos del Convenio. Por tanto, ante la tremenda dificultad de probar la residencia fiscal en dicho Estado, estos expatriados han convivido todos estos años con la incertidumbre de no saber si la Administración tributaria española, en aplicación del criterio de la DGT relativo a las ausencias esporádicas, trataría de atraer su residencia fiscal a España. Un ejemplo de muchos.

LA NUEVA JURISPRUDENCIA DEL TS

Las cinco sentencias del TS, todas ellas dictadas el 28 de noviembre de 2017 por la Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, siendo el magistrado ponente don Nicolás Maurandi Guillén, analizan supuestos de hecho similares y sientan jurisprudencia en la materia.

En particular, se trataba de residentes en España que recibieron becas del Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX) para trabajar durante el periodo que va desde el 1 de octubre de 2010 hasta el 30 de septiembre de 2011 en el extranjero, no

habiendo sido discutido que durante dicho periodo estuvieron presentes físicamente fuera de España. Habiendo soportado retenciones a cuenta del IRPF por parte del ICEX durante el año 2011, los becados solicitaron la devolución de los excesos de retención practicados como residentes en lugar de como no residentes. La Administración tributaria denegó la devolución al considerar que los solicitantes no habían aportado certificado de residencia fiscal extranjero. El TEAR de Asturias confirmó la denegación. Frente a dicha resolución desestimatoria, interpusieron recursos contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que estimó las pretensiones de los recurrentes al considerar que la presencia durante más de 183 días en un mismo país distinto a España no podía ser considerada una ausencia esporádica *«en la medida en la que no responde a una intención cierta de regresar al término de la misma, o al menos no puede tenerse por acreditada una circunstancia subjetiva como ésta. Por tanto, reiteramos nuestra posición de acudir al criterio objetivo de la residencia efectiva fuera de España durante más de 183 días, tal y como exige la norma aplicable»*.

El recurso de casación ante el TS, interpuesto por la Administración General del Estado, se fundaba en la necesidad de observar el elemento intencional de permanencia para calificar una ausencia de esporádica, que a juicio de la parte recurrente no concurría en los casos analizados.

Para empezar, el TS hace una declaración de intenciones cuando afirma que *«la primera incógnita que hemos de despejar es la de la medida en que las ausencias esporádicas —que debemos precisar y acotar para evitar que una interpretación extensiva del precepto haga inviable toda posible exclusión de la residencia habitual—, juegan para integrar tal concepto de residencia habitual y, dentro de él, el de permanencia temporal»*. Por tanto, parece entreverse, desde el principio, que el TS va a adoptar una interpretación restrictiva del concepto jurídico indeterminado en cuestión.

Así es, el Tribunal empieza analizando el sentido gramatical o literal del término «esporádico», y concluye que solo puede serlo aquello *«acaecido de forma ocasional, lo que no obedece a un patrón prefijado, continuo o permanente»*. La propia definición impide considerar esporádica una ausencia por periodo temporal dilatado en el tiempo, que se prolonga incluso por encima del periodo mínimo de permanencia, los 183 días. Para el TS, una ausencia de estas características no puede ser esporádica,

complementando así el periodo de presencia física en España, sino que, por su naturaleza y duración, responde a la idea de permanencia —aunque en otro país— y no al de ausencia.

Añade el TS que, con independencia de la interpretación gramatical del concepto, la interpretación defendida por la Administración Tributaria no puede ser aceptada por cuanto fomentaría los conflictos o colisiones con las legislaciones de otros países que, igual que España, definen la residencia fiscal por referencia a la residencia habitual y en los que los interesados pudieran residir de forma real.

En segundo lugar, el TS analiza la segunda cuestión planteada, directamente entrelazada con la primera, que consiste en dar respuesta a si el concepto de «ausencia esporádica» está vinculado a la voluntad del contribuyente de establecerse de forma ocasional fuera del territorio español con la intención de regresar, o bien atiende exclusivamente al dato objetivo de la *«duración o la intensidad de la residencia fuera de territorio español»*. Pues bien, se resuelve que lo esporádico solo lo es cuando sucede de forma ocasional o asilada y por periodos de tiempo necesariamente breves, sin que la intención de retorno, casi siempre de difícil o imposible acreditación, deba jugar un papel en la calificación de la ausencia. Dice el TS que *«esto no es lo que quiere la ley. La residencia habitual no puede quedar al albur de la voluntad del contribuyente o en manos de la Administración»*, y añade, finalmente, que lo que define una ausencia como esporádica es su duración e intensidad y no el elemento volitivo de establecerse de manera ocasional con intención de regreso.

Frente a la doctrina de la DGT, que califica de «esporádica» toda ausencia cuando no se acredita la residencia fiscal en otro país, el TS sitúa en primer lugar el análisis de calificación de las ausencias como esporádicas, para después, en caso de no acreditarse la residencia fiscal en otro país, computar como días de presencia aquellas que hayan recibido dicha calificación.

¿Y AHORA QUÉ?

Con estas sentencias del TS parece abrirse un periodo de mayor certidumbre y seguridad jurídica en el ámbito de la determinación de la residencia fiscal en España de las personas físicas.

Piénsese de nuevo en el ejemplo que hemos mencionado arriba, el de los españoles que residen en los Emiratos Árabes Unidos. Ahora, acreditando

haber estado más de 183 días en los Emiratos Árabes Unidos se desactivará el posible cómputo de las ausencias esporádicas como días de presencia en España, lo cual tiene todo el sentido si consideramos que no es ni más ni menos que recibir el mismo trato que concede la ley a quienes defienden ser residentes fiscales en una jurisdicción calificada como paraíso fiscal (cuando Emiratos Árabes Unidos no lo es).

No obstante, la certidumbre y seguridad jurídica, a pesar de ser mayor, no es absoluta (como sería deseable en una cuestión nuclear como esta). Los casos resueltos por el TS son probablemente los más fáciles que desde un punto de vista fáctico pueden plantearse en relación con esta cuestión. Esto es, personas que permanecieron de manera seguida en un mismo país extranjero durante más de 183 días en el año natural, habiendo estado, por tanto, menos de 183 días en territorio español. Pero ¿cómo aplicar el criterio fijado por el TS en supuestos con circunstancias fácticas más complejas?

En este sentido, la lectura de las sentencias del TS nos deja una cierta sensación agri dulce, ya que se anuncia una vocación de interpretación de las normas en cuestión en relación con los concretos asuntos juzgados y no de definición, de forma abstracta y potencialmente universal, de los conceptos jurídicos indeterminados «residencia habitual», «permanencia» o «ausencia esporádica». Considera el Tribunal que no se puede «fijar una interpretación jurisprudencial a todo trance del concepto jurídico indeterminado de las ausencias esporádicas, ni de sus caracteres configuradores, especialmente los de orden cronológico pues estamos ante una materia casuística y circunstancial, irreductible a la unidad mediante reglas de validez universal». En definitiva, entiende el TS que cada caso tiene sus particularidades y que no se puede fijar un criterio válido para resolverlos todos. Lo que sí parece quedar claro es que el TS rechaza que deba realizarse un juicio de intenciones o de voluntad. Dicho esto, el criterio objetivo o cuantitativo por el que opta el TS, que ya es jurisprudencia, debería inspirar la resolución de cualquier supuesto de cómputo de ausencias esporádicas.

¿Cómo resolver, por ejemplo, un supuesto en el que una persona está en varios países durante el año natural, 100 días en España, 110 días en Italia, a donde viaja constantemente por trabajo, y entre 10 y 20 días en varios países del mundo? No habiendo estado más de 183 días en España, tampoco lo ha estado en ningún otro país del mundo,

pero sí que ha permanecido más días en Italia que en España.

Se podría interpretar, acudiendo a un criterio puramente objetivo o cuantitativo, incluso matemático, que las ausencias de duración inferior, en cómputo anual, al tiempo de presencia en España tienen carácter esporádico, no así aquellas que lo sean por tiempo superior. Esta línea interpretativa implicaría tener que comparar los días de presencia en España con los de cada país individualmente. En el caso planteado, la presencia en Italia por mayor número de días que en España no recibiría la calificación de ausencia esporádica, sí en cambio el resto de presencias por periodos de 10 a 20 días en el resto de países. Así, esta persona, al no poder acreditar su residencia fiscal en ningún otro país, sí sería considerado residente fiscal en España, evitando así lo que en definitiva pretende la norma: que sea un apátrida fiscal.

Este criterio «matemático», que a priori puede parecer infalible, tiene debilidades. Por ejemplo, su aplicación en el caso que hemos planteado no pondera si la estancia en Italia tiene lugar durante 110 días seguidos o en 10 periodos de 11 días cada uno, lo que a nuestro juicio sí que debe tener un peso en la valoración de si la ausencia es o no esporádica.

Pensemos ahora en otro caso. Uno que, a nuestro juicio, pone de manifiesto que esta cuestión sigue y seguirá siendo controvertida. Una persona que lleva trabajando dos años en Australia vuelve a España el 31 de marzo, donde permanece trabajando hasta que su empresa decide que el 1 de septiembre debe partir de nuevo con rumbo a Brasil a un nuevo proyecto. Esta persona habrá estado, durante el año natural, tres meses en Australia, cinco meses en España y cuatro meses en Brasil.

Seguir la interpretación objetiva o «matemática» mencionada arriba implicaría que ambas ausencias, la de Australia y la de Brasil tendrían consideración de esporádicas, por ser de duración inferior, cada una de ellas, a la estancia en España y, al no poder acreditar la persona su condición de residente fiscal en ninguno de ambos países, computarían como tiempo de presencia en España. Algunos, sin duda, defenderán esta interpretación, y lo harán con argumentos.

Otros, sin embargo, no estarán de acuerdo con esta solución, al entender que las sentencias del TS no amparan esta interpretación puramente «matemática». Para estos, el criterio objetivo que adopta TS

consistiría en, obviando la intencionalidad o voluntad del interesado, centrar el análisis en la duración, estabilidad e intensidad de las ausencias. En el mismo supuesto planteado, estos seguramente concluirían que la presencia en Australia los primeros tres meses del año, que vienen precedidos de dos años en dicho país, no puede tener la consideración de «ausencia esporádica». Por una parte, porque seguramente no es ni siquiera una «ausencia», que por definición tiene que venir precedida de una presencia, lo que no sucedería en este caso. Por otra parte, porque el hecho de que tenga una duración de tres meses seguidos, precedida de dos años como residente en Australia, con un empleo estable y con unos vínculos económicos y vitales evidentes, otorga a dicho periodo de la estabilidad que el TS exige para excluir su carácter esporádico. Del mismo modo y por los mismos motivos, esta línea interpretativa permitiría defender que la estancia en Brasil durante los últimos cuatro meses del año, que además se extiende durante una parte del siguiente año natural, tampoco puede calificarse de «ausencia esporádica». En definitiva, la persona física no habría pasado más de 183 días en España y no sería, con arreglo a esta segunda interpretación, residente fiscal en España. Esta solución

parece encajar mejor con lo que coloquialmente se entiende por «esporádico», pero no olvidemos que puede resultar, a falta de analizar los restantes criterios de residencia fiscal, en una ausencia total de la misma.

Los mencionados son solamente dos ejemplos de las muchas y muy variadas situaciones que pueden producirse y que, a nuestro juicio, el TS no resuelve de forma tajante. Es cierto que el criterio aplicado por el Alto Tribunal en los supuestos enjuiciados puede resultar de ayuda para resolver casos con circunstancias distintas, aunque, como hemos tratado de ilustrar, la interpretación de dicho criterio no es unívoca e indiscutible, sino todo lo contrario.

En definitiva, esperamos que, más allá de la tranquilidad que las nuevas sentencias del TS van a causar a quienes estén en circunstancias similares a las de los casos resueltos, esta nueva jurisprudencia conlleve, como mínimo, un giro en la doctrina reiterada de la DGT que, en el vigésimo cumpleaños del régimen de las «ausencias esporádicas», contribuya a generar seguridad jurídica en un asunto tan nuclear dentro de nuestro sistema tributario.

JAVIER ARREGUI BRAVO*

* Abogado del Área de Fiscal de Uría Menéndez (Barcelona).