



**DOSSIER
HOMENAJE
AL
PROFESOR
TULLIO ROSEMBUJ ERUJIMOVICH**

**DOSSIER
TRIBUTE
TO
PROFESSOR
TULLIO ROSEMBUJ ERUJIMOVICH**

**UNIVERSITAT DE BARCELONA, 10 DE DICIEMBRE DE 2024
BARCELONA UNIVERSITY, DECEMBER 10, 2024**

ÍNDICE INDEX

1. PROGRAMA	Página 3 a 6
PROGRAM.....	Page 3 to 6
2. LUIS M. ALONSO GONZÁLEZ Versión española.....	Página 7 a 15
LUIS M. ALONSO GONZÁLEZ English version	Page 16 to 23
3. MARIA TERESA DIVÍ TORNS Versión española.....	Página 24 a 26
MARIA TERESA DIVÍ TORNS English version	Page 27 to 29
4. GIUSEPPE MELIS Versión española.....	Página 30 a 31
GIUSEPPE MELIS English version	Page 32 to 33
GIUSEPPE MELIS Versione Italiana.....	Pagina 34 alle 35
5. PETER ESSERS Versión española.....	Página 36 a 37
PETER ESSERS English version	Page 38
6. MICHAEL LANG Versión española.....	Página 39 a 40
MICHAEL LANG English version	Page 41 to 42
7. ERIC KEMMEREN Versión española	Página 43 a 44
ERIC KEMMEREM English version	Page 45 to 46
8. EUGENIO RUGGIERO Versión española	Página 47 a 48
EUGENIO RUGGIERO English version	Page 49 to 50
9. RAÚL E. ROA Versión española	Página
RAÚL E. ROA English version	Page
10.FERNANDO CASADO JUAN Versión española.....	Página 51 to 53
FERNANDO CASADO JUAN English version	Page 54 to 55
11.ENRIC R. BARTLETT CASTELLÀ Versión española.....	Página 56 a 57
ENRIC R. BARTLETT CASTELLÀ English version.....	Page 58 to 59
12.FLAVIA, DIEGO Y ALBA ROSEMBUJ Versión española ..	Página 60 a 61
FLAVIA, DIEGO Y ALBA ROSEMBUJ English version.....	Page 62 to 63

**GRUP CONSOLIDAT DE RECERCA DE DERECHO TRIBUTARIO,
POLÍTICA FISCAL Y DE LA EMPRESA UB-URV-ESADE-UAB**

**UB-URV-ESADE-UAB CONSOLIDATED RESERCH GROUP ON TAX
LAW, TAX POLICY AND BUSINESS**

**CONGRESO SOBRE SIMULACIÓN TRIBUTARIA EN
HOMENAJE AL PROF. DR. TULIO ROSEMBUJ.**

**CONGRESS ON TAX SHAM IN HONOR OF PROF. DR.
TULIO ROSEMBUJ**

PRESENTACIÓN

Uno de los ámbitos de estudio que más debe al Prof. Dr. Tulio Rosembuj es el análisis doctrinal del fraude de ley, la simulación y el abuso de formas en el Derecho tributario. Sus enseñanzas han servido de guía a varios estudios publicados por miembros del Grup consolidat de recerca Derecho tributario, política fiscal y de la empresa. Precisamente un miembro de este Grupo, el Prof. Dr. Luis Manuel Alonso González, acaba de publicar una monografía sobre la referida temática cuyo título, La simulación tributaria, da nombre al presente Congreso en homenaje al Prof. Dr. Rosembuj.

PRESENTATION

One of the fields of study that has greatly benefited from the contributions of Prof. Dr. Tulio Rosembuj is the doctrinal analysis of fraud, sham and abuse of legal forms in Tax Law. His teachings have served as a foundational guide for numerous studies published by members of the UB-URV-ESADE-UAB consolidated research group. Notably, a member of this group, Prof. Luis Alonso González, has recently published a monograph on this very subject. The monograph, titled, «Tax Sham», lends its name to this Congress, held in tribute to Prof. Dr. Rosembuj.

**10 Diciembre 2024 (Martes) - 18 h.
10TH December 2024 (Tuesday) - 18h.**

Salón de Grados Facultat de Derecho
Graduate Hall of the Faculty of Law

Conexión telemática (Teams o Zoom)
Telematic connection (Teams or Zoom)

PROGRAMA

SCHEDULE

- 18:00 – 18:10 h** Inicio y presentación del Acto
Prof. Dr. José Andrés Rozas Valdés, Catedrático Derecho financiero y tributario
- Start and presentation of the Event*
Prof. Dr. José Andrés Rozas Valdés, Full Professor of Financial and Tax Law
- Saludo de bienvenida:
Prof. Dr. Andreu Olesti Rayo, Decano Facultad de Derecho
- Welcome words:*
Prof. Dr. Andreu Olesti Rayo, Dean of the Law School
- 18:10 – 18:40 h** Conferencia: “La Simulación Tributaria”
Prof. Dr. Luis Manuel Alonso González, Director del Departamento de Derecho Administrativo, Derecho Procesal y Derecho Financiero y Tributario
- Conference: “Tax Sham”*
Prof. Dr. Luis Manuel Alonso González, Director of the Department of Administrative Law, Procedural Law and Financial and Tax Law
- 18:40 – 18:50 h** Unas palabras en representación de sus colaboradores, Dra. Maria Teresa Diví Torns
- A few words on behalf of his collaborators, Dr. Maria Teresa Diví Torns*
- 18:50 – 19:00 h** Prof. Dr. Giuseppe Melis, Catedrático de Derecho Tributario en la Universidad LUISS (Libera Università Internazionale degli Studi Sociali). Roma-Italia (participación telemática)

Prof. Dr. Giuseppe Melis, Full Professor of tax law at LUISS University (Libera Università Internazionale degli iStudi Sociali). Rome-Italy (telematic participation)

19:00 – 19:20 h

EUCOTAX – WINTERCOURSE

Prof. Dr. Peter Essers, (Universidad de Tilburg, Países Bajos)
Prof. Dr. Michael Lang (Wirtschaftsuniversität Viena, Austria)
Prof. Dr. Eric Kemmeren (Universidad de Tilburg, Países Bajos)
Prof. Dr. Eugenio Ruggiero (Luiss, Roma, Italia)
(participación telemàtica)

EUCOTAX – WINTERCOURSE

Prof. Dr. Peter Essers, (Tilburg University, the Netherlands)
Prof. Dr. Michael Lang (Wirtschaftsuniversität Vienna, Austria)
Prof. Dr. Eric Kemmeren (Tilburg University, the Netherlands)
Prof. Dr. Eugenio Ruggiero (Luiss, Rome, Italy)
(telematic participation)

19:20 – 19:30 h

Prof. Dr. Raúl E. Roa, Presidente del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Americanas. Buenos Aires – Argentina
(participación telemàtica)

Prof. Dr. Raúl E. Roa, President of the Institute of American Public Finance Studies. Autonomous city of Buenos Aires-Argentina (telematic participation)

19:30 – 19:40 h

Prof. Dr. Fernando Casado Juan, Catedrático de Universidad y Presidente de ASEPEYO (participación telemàtica)

Prof. Dr. Fernando Casado Juan, University Professor and ASEPEYO President (telematic participation)

19:40 – 19:50 h

Prof. Dr. Enric R. Bartlett Castellà, Profesor titular de Derecho Público en Esade/Universitat Ramon Llull

Dr. Enric R. Bartlett Castellà, Associate Professor at Esade Law School/Universitat Ramon Llull



Il·lustre Col·legi de l'Advocacia
de Tarragona



ASSOCIACIÓ PROFESSIONAL DE TÈCNICS
TRIBUTARIS DE CATALUNYA I BALEARS

DFT Derecho
Tributario,
Política
Fiscal y de
la Empresa

19:50 – 20:05 h

Palabras de los hijos del Prof. Rosembuj
Flavia, Diego y Alba Rosembuj González-Capitel

*A few words from the family of Prof. Rosembuj
Flavia, Diego and Alba Rosembuj González-Capitel*

20:05 – 20:15 h

Clausura
Joan Torres Torres, Presidente de la Associació Professional de
Tècnics Tributaris de Catalunya i Balears

*Farewell
Joan Torres Torres, President of the Professional Association of
Tax Technicians of Catalonia and the Balearic Islands*

20:15 h

Cóctel en el vestíbulo

Cocktail in the Lobby

HOMENAJE AL PROF. DR. TULLIO ROSEMBUJ
Universitat de Barcelona – 10 de Diciembre de 2024

TRIBUTE TO PROF. DR. TULLIO ROSEMBUJ
Barcelona University – December, 10 th, 2024

PROF. LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ

Director del Departamento de Derecho Administrativo, Derecho Procesal y Derecho Financiero y Tributario

VERSIÓN EN ESPAÑOL

SIMULACION: ASPECTOS PUNTUALES. LA DISTINCIÓN CON EL CONFLICTO EN LA SIMULACIÓN DE LA NORMA Y CON OTRAS FORMAS DE FRAUDE

Proponía en mi intervención en Tarragona la semana pasada una reforma de la regulación de la simulación en la Ley General Tributaria.

Podría aprovecharse la oportunidad de una regulación nueva e integral de la simulación para establecer sus diferencias con otras instituciones previstas para luchar contra el fraude y la elusión fiscal.

Es este un universo complejo y desordenado.

Un debate que no vamos a abrir en estos momentos sería el relativo al contenido que conviene reconocer al generoso universo que abarca el “abuso del derecho”. FALSITTA señala a la doctrina francesa como responsable de la expansión desorbitada de ese término al punto que su llegada al juego de conceptos que maneja la jurisprudencia comunitaria sería consecuencia de su contaminación por las tesis del Conseil d’Etat y la Court de Cassation. El efecto, en absoluto menor, sería acoger bajo esa etiqueta una serie de fenómenos bien distintos como son la simulación y la elusión, de tal manera de llama con el mismo nombre a cosas diversas.

Un factor enormemente perturbador es que la Administración pueda llegar a los mismos resultados mediante caminos distintos. Esto constituye todo un acicate para que se decida por el más fácil de transitar.

La necesidad de dar una respuesta eficaz a la lacra que representa el fraude fiscal soslaya, a menudo, una figura como es el conflicto en la aplicación de la norma que, en la estela del fraude de ley tributario, se muestra muy problemática a la hora de ponerse en práctica, por más que puede ser la calificación que en muchos casos es la que corresponde. Más aun cuando, como sucede en no pocas ocasiones, el fenómeno fraudulento aparece como resultado de una combinación de negocios, a veces concatenados, que otorga especial complejidad al supuesto de hecho. No es inusual que sea bien difícil identificar como simulado alguno de ellos por hallarse correctamente ejecutados conforme a las formalidades de la ley. Y tampoco será fácil señalar que se apartan de la causa abstracta que en Derecho corresponda a tal negocio. El fenómeno, que raudamente se estigmatiza como simulación por parte de las autoridades fiscales, puede ser, sin embargo, algo diferente, una suerte de combinación de negocios fraudulentos – en el sentido de incursos en fraude de ley tributaria-. Asentimos a la valoración que formula LINARES GIL en el sentido de que “la indiferenciación entre ambas categorías supone, además, la vulneración de dos principios garantizados por el art. 9.3 de la Constitución española de 1978: la seguridad jurídica, al impedir la previsión de las consecuencias de los actos y negocios jurídicos realizados; y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, al dejar al albur de la Administración tributaria decidir de qué manera y con qué consecuencias regulariza a cada obligado tributario, permitiendo un uso instrumental de la simulación”.

Hasta ahora, la optatividad se había manifestado con crudeza en detrimento del fraude de ley y/o conflicto en la aplicación de la norma puesto que la complejidad procedimental que la aplicación de esta institución conlleva significaba su preterición frente a un expediente mucho más expeditivo como era la declaración de simulación del acto o negocio controvertido. La vía de la calificación, cuando se transita sin rigor puede presentarse aun todavía como una vía más rápida y eficaz que la propia declaración de simulación. Afortunadamente el Tribunal Supremo ha intervenido y ha puesto orden en esta materia.

Siendo una labor difícil la de diferenciar simulación de conflicto, quizás, a título de premisa, valdría la pena objetivar al máximo el debate. Piénsese que la regulación del conflicto en la aplicación de la norma, en línea con la redacción dada al fraude de ley tributario desde 1995, confirma la prescindencia de la intencionalidad del sujeto que promueve la operativa elusiva a diferencia de lo que sucedía en la redacción original del art. 24.2 de la LGT de 1963. Sin embargo, en relación con la simulación parece más difícil aún excluir esta subjetivación. En efecto, al simulador se le presume dolo, mala fe. La sofisticación que, a menudo, caracteriza la simulación parece incompatible con la buena fe que, sin embargo, debe ser presumida siempre

a favor de todo contribuyente ex art. 33 de la Ley 1/1998. Pero es que tampoco los montajes que determinan un fraude de ley tributario escapan fácilmente a esta misma consideración. Por ello parece que, en realidad, en el caso de la simulación, en la medida en que es proclive a dar lugar a la comisión de infracciones tributarias y que éstas presuponen la presencia de dolo penal, por extensión se alimenta la idea de que existe previamente un dolo civil inherente al negocio simulado. Ese dolo civil explicaría que, a modo de sanción civil, se decretase la inexistencia o nulidad del negocio cuestionado.

El dolo en la simulación tributaria, como fundamento de la imposición de una sanción tributaria cuando se liga a la comisión de una infracción, surge de la constatación de una ocultación que actúa como base del engaño que se pretende respecto de la Hacienda Pública. Exige un grado de elaboración en las conductas que, según ha decidido el Tribunal Supremo, excluye neutralizar la punición con la causa de exclusión de responsabilidad tributaria de interpretación razonable de la norma o mediante una apelación al error.

Más allá de estas consideraciones, si existe ocultación o falseamiento de un elemento sustancial de la relación jurídica (precio, persona contratante, efectos jurídicos o económicos, temporalidad) estamos más cerca de la simulación. Si, por el contrario, el entramado está a la vista, es real y goza de publicidad frente a terceros, Hacienda Pública incluida, es más fácil que nos hallemos en un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma

Descartamos, por tanto, que la presencia de artificiosidad en los negocios pueda ser identificada como característica propia del negocio simulado en los términos que vamos a exponer, pese a ser una tendencia con presencia cada vez más acusada.

La atipicidad de los negocios, su carácter novedoso cuando no artificioso, para el aplicador de la norma denotan simulación por más que la idea de “anormalidad” en el negocio se erige explícitamente en la LGT en rasgo identificativo del conflicto en la aplicación de la norma (art. 15) y no de la simulación (art. 16). Paradójicamente, nuestro Ordenamiento Jurídico Privado se caracteriza por concebir los negocios patrimoniales en un sistema de *numerus apertus* de forma que en Derecho Privado se prima una creatividad en los particulares a la hora de relacionarse en el plano comercial que luego se vigila e incluso llega a ser objeto de persecución desde el Derecho Tributario. “La anomalía supone que el negocio no es frecuente o usual en el tráfico como medio para alcanzar una finalidad en concreto. Y esto lo convierte en sospechoso” (BAGO ORIA).

Es pernicioso centrar la atención en exclusiva sobre el carácter atípico o artificioso de la operativa comercial como dato esencial para provocar su inclusión en la categoría de simulación. Ninguna de las tesis explicativas de la simulación comercial, según hemos podido ver, concede un determinado valor a ese rasgo. Sin embargo, y

por contraste, la dicción legal del conflicto en la aplicación de la norma sí lo contempla como elemento identificativo de la elusión fiscal o del abuso de derecho conforme a esta figura que viene a ser su manifestación genuina en el Derecho tributario español.

Este dato evidencia la confusión que se vive a la hora de calificar las operativas bajo sospecha. Cuanto más compleja sea la realidad, cuantos más negocios se concatenen y, sobre todo, cuando más inusuales resulten, más cerca estamos de que se cierna la calificación de simulación por más que la artificiosidad que luce el supuesto de hecho lo haga acreedor, con especial fuerza, a ser antes valorado como un caso de conflicto en la aplicación de la norma. Evidentemente, las generalizaciones entrañan riesgos y no parece prudente aseverar que en estos casos de combinaciones de negocios complejas guiadas por el móvil fiscal, en todos los casos hay conflicto y no simulación. Pero sí parece atinado proponer que, en este tipo de supuestos, si todos los negocios aisladamente considerados son reales y válidos al mundo del Derecho, producen sus efectos y responden a una causa abstracta, la desaprobación del conjunto por parte de la Hacienda Pública ha de venir dada por la vía del conflicto en la aplicación de la norma, pues el artificio en el que desembocan para lograr su fin fiscal es, al final, lo que los convierte en reprobables, sin que, por contraste, conforme a las teorías al uso quepa su incardinación en el concepto de simulación negocial.

No ha mermado en su vigencia lo manifestado por FERRARA: “los negocios simulados son ficticios, no queridos; los negocios *in fraudem* son serios, reales, y realizados en tal forma por las partes para conseguir un resultado prohibido”, y que “el fraude quiere perjudicar la ley, pero emplea para ello medios diversos y sigue distintos caminos. No oculta el acto exterior, sino que lo deja claro y visible, tratando de huir sesgadamente de la aplicación de la ley merced a una artística y sabia combinación de varios medios jurídicos no reprobados”-.

Comparto la preocupación que manifiesta DELGADO PACHECO: vivimos un momento en el que prevalece una concepción de la simulación inquietantemente próxima «a la propia noción del conflicto en la aplicación de la norma, puesto que la ocultación es tenue y, en cambio, resulta determinante la ausencia de motivos económicos válidos para un negocio vacío no tanto de contenido real como de sentido alguno que no sea la elusión fiscal». Aparte de la inseguridad inherente a esta técnica de declaración de la simulación, la actual definición del conflicto en la aplicación de la norma tributaria acrecienta la confusión y las dificultades de diferenciación pues ese conflicto descansa en un “*businesspurpose test*” similar al que se puede emplear para declarar la simulación. Tal proximidad acrecienta las dificultades de distinguir cuándo nos hallamos ante un negocio sin causa y por ello simulado y cuándo ante un negocio real y eficaz pero realizado sin ningún motivo económico válido y de forma artificiosa o impropia.

Sale al paso de este posible resultado la resolución del TEAC de 15 de diciembre de 2020. A partir del análisis del art. 15 LGT, señala que, *“al menos a partir de esta redacción, en principio no se puede calificar como simulación por la mera existencia de negocios jurídicos que nos parezcan artificiosos, impropios, indirectos o abusivos para la consecución del fin perseguido. En estos casos, si la Administración considera que, además, concurre la simulación, deberá hacer un especial esfuerzo probatorio para revelar donde está la falacia, la mentira o la mendacidad. Dicho de otra manera, por la mera interposición de negocios de estas características no se puede presumir que exista simulación cuando, precisamente, este tipo de previsión legal ha sido calificada por el Legislador como conflicto en la calificación de la norma. Lo mismo podríamos decir de toda la jurisprudencia gestada al amparo de la Ley de 1963, donde esta distinción no se hacía en la Ley”*.

Más allá de los problemas conceptuales, esta divisoria tiene consecuencias trascendentes en relación con la exigencia de *lex certa*, el principio de legalidad penal en definitiva (cfr. STC 24/2004, del 24 de febrero), y el de tipicidad, en el sentido de que si una conducta, según como, puede encuadrarse en la simulación o en el fraude de ley, va a ser muy arriesgado optar por la calificación más severa sin correr el riesgo de vulnerar las garantías constitucionales al castigar por una conducta que no es previsible ni mínimamente identificable a causa de que puede encuadrarse en dos figuras distintas con consecuencias jurídicas bien diferentes.

Afortunadamente contamos con la cualificada opinión del Tribunal Constitucional (TC) para poner las cosas en su sitio, al menos en el terreno de la dogmática tributaria. En relación con la simulación negocial y su relación con el fraude de ley dice el Tribunal Constitucional en su Sentencia 120/2005:

“En el fraude de ley (tributaria o no) – expone en el FJ 4º - no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que si no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación

que encaja en la llamada “norma de cobertura”; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal”.

“Mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista”

Asimismo, en la simulación, junto al resultado perjudicial que para el Estado supone la defraudación tributaria, se encuentra presente el elemento subjetivo característico de la defraudación:

“un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito” (FJ 5).

Luego, según el TC, para discernir si hubo simulación lo correcto es estar a la realidad de los hechos verificando, en el caso de un negocio, hasta qué punto hubo un negocio ficticio total o parcial. El TC apuesta por una caracterización de la simulación como equivalente a falseamiento de la realidad. Identifica engaño con ocultación fáctica de forma que llega la simulación cuando la ocultación o el engaño vienen dados por la existencia de negocios ficticios.

El Tribunal Constitucional ha advertido, también, del camino equivocado que supone llevar a delito operaciones que son, sencillamente, correctas mediante la aplicación de parámetros similares a los recién expuestos. Lo ha hecho en la STC 157/2010. Esta importante sentencia debe contemplarse en el marco de la preocupante situación a la que se está llegando cuando los supuestos fraudes que debieran ser combatidos en vía administrativa con las medidas y figuras que el Ordenamiento pone a disposición de la Administración, son derivados, en no pocas ocasiones, a la jurisdicción penal. Se pone así de manifiesto la extraordinaria inseguridad que se vive en el momento presente en el que una operación puede ser calificada como economía de opción, como una situación abusiva corregida por la Administración Tributaria o como un delito contra la Hacienda Pública a ventilar ante la jurisdicción penal sin apenas parámetros estables y seguros que permitan anticipar cuál va a ser el destino último que se va a seguir. Esta sentencia afirma, en relación con la posibilidad de desconocer una realidad jurídica pretendidamente simulada, que *“a la Administración Tributaria no le es dado, entonces, cuando concurren las circunstancias o requisitos impuestos normativamente para la aplicación necesaria de un determinado régimen tributario, optar entre lo que, a su juicio, resulta más conveniente en cada momento para el interés público subyacente, desconociendo el mandato imperativo que la ley le impone [...] Y tampoco los órganos judiciales gozan, en principio, del margen de elección en la determinación del régimen tributario que, por imperativo legal, integran el tipo penal del delito de defraudación a la Hacienda*

Pública y, menos aún, cuando se trata del ejercicio del ius puniendi del Estado en materia penal» (FJ 4.º).

Resulta sumamente clarificadora la digresión que formula el TS en su sentencia de 30 de mayo de 2011:

“el problema surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato (...) Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude ley y simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración tributaria y, luego, a los Tribunales”.

Como ha resumido la AN (Sentencias de 13 de octubre de 2019, rec. 84/2016, y 13 de octubre de 2020, rec. 232/2017),

“Esta línea interpretativa del Tribunal Supremo tiene varias consecuencias. La primera, que simulación y fraude a la ley se superponen; la segunda, derivada de la anterior, que deja de tener relevancia el que la Administración haya calificado de una manera o de otra; y la tercera, la dificultad práctica de distinguir cada uno de los supuestos que no resulta tarea fácil”

Ya lo dijo FERRARA, en una época en la que los fraudes eran mucho más sencillos y perceptibles que ahora: “los negocios fraudulentos son negocios reales indirectos, que tienen a conseguir, con la combinación de diversos medios jurídicos seriamente realizados, el mismo resultado que la ley prohíbe, o, por lo menos, uno equivalente”. Pero la simulación no es una figura que pueda corromperse ignorando sus basamentos y límites por conveniencia recaudatoria o porque parezca un instrumento más maleable en la lucha contra el fraude que el conflicto en la aplicación de la norma. La banalización de la simulación no es, desde luego, una opción. De nuevo acudiendo al magisterio de FERRARA hay que manifestar que “no hay, pues, una simulación en sentido lato y otra simulación en sentido estricto, sino una sola y única simulación: la que se manifiesta como declaración deliberada y acorde de voluntad, divergente, para engañar a los terceros”.

Lo cierto es que la práctica pone en evidencia que los elementos identificados en el art. 15.1 LGT con las letras a) – negocios artificiosos o impropios - y b) – el resultado es el ahorro fiscal – se ubican en muchas ocasiones en el fundamento de la calificación de simulación negocial. Se muestran como rasgos característicos no exclusivos del conflicto en la aplicación de la norma en la medida en que van a extenderse a la configuración de la simulación y, probablemente también, a otros instrumentos que se emplean en la lucha contra el fraude.

Hay que salir al paso de esta tendencia. En palabras que tomamos de las últimas sentencias de la AN objeto de mención, basándose en la dicción legal del art. 15 LGT,

“en principio no se puede calificar como simulación por la mera existencia de negocios jurídicos que nos parezcan artificiosos, impropios, indirectos o abusivos para la consecución del fin perseguido. En estos casos, si la Administración considera que, además, concurre la simulación, deberá hacer un especial esfuerzo probatorio para revelar donde está la falacia, la mentira o le mendacidad. Dicho de otra manera, por la mera interposición de negocios de estas características no se puede presumir que exista simulación cuando, precisamente, este tipo de previsión legal ha sido calificada por el Legislador como conflicto en la calificación de la norma”.

“Si el Legislador ha escogido mantener las diferencias entre simulación y el conflicto en la aplicación de la norma, como técnicas de calificación en poder de la Administración, cuando sus órganos lleven a cabo esta potestad deben ser respetuosos con esta voluntad y atenerse a las categorías que ha puesto a su disposición para corregir las conductas de los contribuyentes. El que resulte difícil no es razón para que no le sea exigible a la Administración que se comporte como en la Ley está previsto, no en vano así se prevé en el artículo 103.1 de la CE. Esta obligación se traslada a los órganos jurisdiccionales en cada recurso contencioso-administrativo en el que la cuestión debatida incida sobre esta calificación, sin que la mayor o menor dificultad hermenéutica sea razón que impida establecer las diferencias entre una y otra figura”.

Toda una llamada al orden que se traduce en la necesidad de no dejarse llevar por el indudable atractivo que el art. 16 LGT ofrece a quienes se encuentran en el trance de desempeñar la función tributaria en su vertiente de regularizar los comportamientos refractarios a la legalidad.

Suscita alguna esperanza el dato de que el TEAC (en varias resoluciones dictadas el 15 de diciembre de 2021), tras aceptar que existe *“una gradación en la que no siempre resulta fácil discernir entre la legítima economía de opción, el fraude de ley y la simulación”*, apoyándose en la jurisprudencia europea, concluya que ante *“una práctica abusiva que debe dar lugar a la correspondiente regularización de la situación tributaria del contribuyente por la Administración tributaria”*, *“conforme a la jurisprudencia comunitaria, dicha regularización debe consistir en el restablecimiento de la situación que se hubiera producido en caso de prescindir de las prácticas calificadas como abusivas, sin que proceda la imposición de sanción alguna, entendiéndose que falta una base legal clara y exenta de ambigüedad para ello”.*

Surge la duda de si, por fin, y gracias a pronunciamientos de este tipo, se ha superado una etapa de indefinición como la vivida hasta hace bien poco en la que cualquier iniciativa administrativa para combatir el fraude y la elusión fiscal contaba

con el acrítico respaldo de alguno de nuestros tribunales. Probablemente, la situación no quede del todo enmendada hasta que se proceda a delimitar con rigor y precisión, por difícil que resulte el envite, cuando se puede acudir a una u otra técnica de lucha contra el fraude. Hay que clarificar en que entorno es válido entregarse a mecanismos tan difusos como el abuso del derecho, el negocio indirecto y demás negocios jurídicos anómalos, en todo caso de aceptación restringida en un ámbito tan delicado como el tributario donde el más elemental respeto al principio de legalidad tributaria nos obliga a la aplicación preferente, o incluso exclusiva, de los mecanismos dispuestos expresamente en la LGT. Cualquier medida, viene a mantenerse desde esas posiciones tan laxas, es válida para contrarrestar operaciones que no responden económicamente a una finalidad válida porque se desarrollan al servicio exclusivo o preponderante de una motivación fiscal. Y en ese elenco de medidas, la STS de 30 de mayo de 2011 cita, al menos, el abuso del derecho, el levantamiento del velo, los negocios anómalos (indirectos, simulados) sin olvidar las simulaciones y el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma. En suma, se funciona por acumulación marginando el hecho de que los únicos de esos mecanismos expresamente contemplados en la LGT son la simulación y el conflicto en la aplicación de la norma.

Ojalá el futuro nos depare más certeza y seguridad en la lucha contra el fraude fiscal.

PROF. LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ

Director of the Department of Administrative Law, Procedural Law and Financial and Tax Law

ENGLISH VERSION

SHAM: SPECIFIC ASPECTS. THE DISTINCTION WITH THE CONFLICT IN THE SHAM OF THE STANDARD AND WITH OTHER FORMS OF FRAUD

In my speech in Tarragona last week, I proposed a reform of the regulation of sham in the General Tax Law.

The opportunity for a new and comprehensive regulation of sham could be taken to establish its differences with other institutions designed to combat fraud and tax avoidance.

This is a complex and disordered universe.

A debate that we are not going to open at this time would be the one related to the content that should be recognized in the generous universe that encompasses the “abuse of rights.” FALSITTA points to French doctrine as responsible for the exorbitant expansion of this term to the point that its arrival in the set of concepts used by community jurisprudence would be a consequence of its contamination by the theses of the *Conseil d'État* and the *Cour de Cassation*. The effect, by no means minor, would be to accommodate under this label a series of very different phenomena such as sham and evasion, in such a way that it calls different things by the same name.

A highly disturbing issue is that tax authorities can achieve the same result through different procedural paths, often opting for the easiest path.

The need to provide an effective response to the scourge of tax fraud often overlooks a figure such as the conflict in the application of the law, which, in the wake of tax fraud, is very problematic when it comes to putting it into practice, even though this may be the qualification that is appropriate in many cases. Even more so when, as often happens, the fraudulent phenomenon appears because of a combination of businesses, sometimes concatenated, which gives special complexity to the factual assumption. It is not unusual for it to be very difficult to identify some of them as sham because they are correctly executed in accordance with the formalities of the law. And it will not be easy to point out that they deviate from the abstract cause that in law corresponds to such business. The phenomenon, which is quickly stigmatized

as sham by the tax authorities, may be, however, something different, a kind of combination of fraudulent businesses—in the sense of those involved in tax fraud. We agree with the assessment made by LINARES GIL in the sense that “the lack of differentiation between both categories also implies the violation of two principles guaranteed by art. 9.3 of the Spanish Constitution of 1978: legal certainty, by preventing the prediction of the consequences of legal acts and transactions carried out; and the prohibition of arbitrariness of public powers, by leaving it to the tax authorities to decide how and with what consequences to regularize each taxpayer, allowing an instrumental use of sham.”

Until now, the optionality had been manifested crudely to the detriment of fraud of law and/or conflict in the application of the norm since the procedural complexity that the application of this institution entails meant its preterition in front of a much more expeditious procedure such as the declaration of sham of the disputed act or business. The qualification route, when it is followed without rigor, can still be presented as a faster and more effective route than the declaration of sham itself. Fortunately, the Supreme Court has intervened and has put order in this matter.

Since it is a difficult task to differentiate sham from conflict, perhaps, as a premise, it would be worthwhile to objectify the debate as much as possible. It should be noted that the regulation of conflict in the application of the rule, in line with the wording given to tax fraud since 1995, confirms the absence of the intentionality of the subject who promotes the evasive operation, unlike what happened in the original wording of art. 24.2 of the LGT of 1963. However, in relation to sham, it seems even more difficult to exclude this subjectivization. In effect, there is presumed to be deceit, bad faith. The sophistication that often characterizes sham seems incompatible with good faith, which, however, must always be presumed in favor of every taxpayer under art. 33 of Law 1/1998. But the fact is that the setups that determine a tax fraud do not easily escape this same consideration either. It therefore appears that, in the case of simulation, to the extent that it is likely to give rise to the commission of tax offenses and that these presuppose the presence of criminal intent, by extension, the idea is supported that there is previously a civil intent inherent to the simulated business. This civil intent would explain why, as a civil sanction, the non-existence or nullity of the business in question is decreed.

Fraud in tax sham, as a basis for the imposition of a tax sanction when it is linked to the commission of an infraction, arises from the verification of a concealment that acts as the basis for the deception intended with respect to the Public Treasury. It requires a degree of elaboration in the conduct that, as decided by the Supreme Court, excludes neutralizing the punishment with the cause of exclusion of tax liability of reasonable interpretation of the norm or through an appeal to error.

Beyond these considerations, if there is concealment or falsification of a substantial element of the legal relationship (price, contracting party, legal or economic effects,

temporality), we are closer to sham. If, on the contrary, the framework is visible, real, and public to third parties, including the Treasury, it is more likely that we will find ourselves in a situation of conflict in the application of the law.

We therefore rule out the possibility that the presence of artificiality in business can be identified as a characteristic of simulated business in the terms that we are going to explain, despite it being a trend that is increasingly present.

The atypical nature of the business, its novelty—if not artificial—denotes sham for the person applying the law, even though the idea of “abnormality” in the business is explicitly established in the LGT as an identifying feature of the conflict in the application of the law (art. 15) and not of sham (art. 16). Paradoxically, our Private Legal System is characterized by conceiving patrimonial business in a *numerus apertus* system, favoring creativity in private law for individuals interacting in the business field. Yet this creativity is then scrutinized and even prosecuted under Tax Law. “The anomaly implies that the business is not frequent or usual in transactions to achieve a specific purpose. And this makes it suspicious” (BAGO ORIA).

It is pernicious to focus exclusively on the atypical or artificial nature of a business operation as an essential fact leading to its classification as a sham. None of the explanatory theses of business sham, as we have seen, grants decisive value to this feature. However, by contrast, the legal wording of the conflict in the application of the law considers it an identifying element of tax evasion or abuse of rights, representing its genuine manifestation in Spanish tax law.

This reveals the confusion surrounding the classification of suspicious transactions. The more complex the reality, the more transactions are interlinked and, above all, the more unusual they are, the closer we come to classifying them as simulation. Yet the artificiality of the factual assumption might make it particularly appropriate to assess the case as a conflict in the application of the law. Generalizations carry risks, and it does not seem prudent to assert that in cases of complex business combinations driven by fiscal motives, there is always conflict and not sham. However, if all the transactions considered individually are real and valid in law, produce their effects, and respond to an abstract cause, the Public Treasury's disapproval of the whole must stem from a conflict in the application of the norm. The artifice employed to achieve the fiscal outcome renders it reprehensible, without justifying its classification under the concept of business sham.

FERRARA's statement remains valid: “Sham transactions are fictitious, not intended; transactions *in fraudem* are serious, real, and carried out by the parties in such a way as to achieve a prohibited result,” and “fraud seeks to harm the law but uses various means and follows different paths to do so. It does not hide the external act but makes it clear and visible, attempting to evade the application of the law through an artistic and wise combination of various legal means that are not disapproved.”

I share the concern expressed by Delgado Pacheco: we live in a time when a concept of sham prevails that is disturbingly close to “the very notion of conflict in the application of the law, since concealment is tenuous and, on the other hand, the determining factor is the absence of valid economic motives for a business that is not so much empty of real content as devoid of any purpose other than tax avoidance.” Beyond the inherent uncertainty of this technique of declaring sham, the current definition of conflict in the application of tax law increases the confusion and difficulties in differentiation. This conflict rests on a “business purpose test” like the one used to declare sham. Such proximity complicates distinguishing between a business without cause, which would be a sham, and a real, effective business conducted without valid economic motive and in an artificial or improper manner.

The TEAC resolution of December 15, 2020, addresses this issue. Based on the analysis of art. 15 LGT, it states: “*At least from this wording, it cannot be classified as sham merely because legal transactions seem artificial, improper, indirect, or abusive in achieving the intended purpose. In such cases, if the Administration believes sham exists, it must make a special evidentiary effort to reveal where the fallacy, lie, or mendacity lies. In other words, due to the mere interposition of transactions of these characteristics, it cannot be presumed that there is sham when this type of legal provision has precisely been classified by the Legislator as a conflict in the application of the norm. The same applies to all jurisprudence developed under the 1963 Law, where this distinction was not made in the Law.*”

Beyond conceptual problems, this dividing line has far-reaching consequences related to the requirement of *lex certa*, the principle of criminal legality (cfr. STC 24/2004, February, 24), and typicality. If a particular conduct could be classified as sham or fraud of law, opting for the most severe qualification without risking constitutional violations becomes hazardous. Punishing conduct that is neither foreseeable nor clearly identifiable is contrary to legal guarantees.

Fortunately, we have the qualified opinion of the Constitutional Court (TC) to provide clarity on this matter, at least in the field of tax dogmatics. In relation to business sham and its relationship with fraud of law, the Constitutional Court states in its judgment 120/2005:

“In fraud of law (tax or otherwise) – as stated in the 4th FJ – there is no concealment of facts, but rather the use of a more favorable legal means (covering rule) to achieve a different purpose, to avoid the application of a less favorable one (main rule). As regards specifically the fraud of tax law, such a legal “detour” or “circumvention” translates into the realization of behavior that seeks to achieve the objective of reducing the taxpayer’s tax burden by taking advantage of avenues offered by tax rules themselves, albeit used in a way that does not correspond to their spirit. So, if there is no sham or falsification of the tax base, but, rather, the action carried out is transparent, even if it can be

classified as a strategy to reduce the tax burden, it cannot be said that an action constitutes a direct violation of the legal system, which, for that reason, should be classified per se as a tax offense or fiscal crime. For this reason, the consequence that Article 6.4 of the Civil Code contemplates for acts carried out in fraud of law is simply the application of the unduly relegated norm through the artificial creation of a situation fitting the so-called “covering rule”; or, in other words, a return to legal normality, without subsequent sanctioning consequences that would generally arise from an illegal action.”

“While business sham involves, as a characteristic element, the presence of deception or malicious concealment of fiscally relevant data, in tax fraud there is no such concealment, since the artifice used is obvious.”

Furthermore, in the case of sham, along with the detrimental result that tax evasion represents for the State, the subjective element characteristic of evasion is present:

“a specific intention to cause the typical damage through a fraudulent action or omission directly aimed at it, both elements that, although they fit perfectly with the presence of a sham business aimed at hiding the taxable event, do not, however, correspond with the figure of tax law fraud as a means of committing the aforementioned crime” (FJ 5).

According to the TC, in determining whether there was sham, the correct approach is to look at the facts, verifying, in the case of a business, to what extent there was a total or partial fictitious business. The TC supports a characterization of sham as equivalent to falsification of reality. It identifies deception with factual concealment, so that sham occurs when the concealment or deception is represented by the existence of fictitious businesses.

The Constitutional Court has also warned against the wrong path taken when operations that are, quite simply, correct, are criminalized by applying parameters like those just mentioned. It did so in STC 157/2010. This important ruling must be seen in the context of the worrying situation we face when alleged frauds that should be addressed administratively using the measures and figures available to the Administration are, in many cases, referred to criminal jurisdiction. This reveals the extraordinary insecurity that exists today, where an operation can be classified as an economy of choice, as an abusive situation corrected by the Tax Administration, or as a crime against the Public Treasury to be tried in criminal court, with hardly any stable and secure parameters that allow us to anticipate the outcome. This judgment states, in relation to the possibility of ignoring a supposedly sham legal reality, that *“the Tax Administration is not given, then, when the circumstances or requirements imposed by law for the necessary application of a certain tax regime are present, to choose between what, in its opinion, is most convenient at any given time for the underlying public interest, ignoring the imperative mandate imposed by law [...] And neither do the judicial bodies enjoy, in principle, the margin of choice in determining the tax regime that, by legal imperative, constitutes the criminal offense of defrauding*

the Public Treasury and, even less so, when it concerns the exercise of the ius puniendi of the State in criminal matters" (FJ 4th).

The digression made by the Supreme Court in its ruling of May 30, 2011, is extremely clarifying:

"The problem arises especially in the sham of the cause due to its close connection with the purpose or objective that the parties pursue when entering into a contract (...) And it is then that the confluence and possible overlap between fraud of law and sham occurs, which makes their distinction extraordinarily difficult, making the consideration of one or the other figure, in each specific case, dependent on the work of interpretation and qualification that corresponds, first, to the tax Administration and, then, to the Courts."

As summarized by the AN (Judgments of October 13, 2019, rec. 84/2016, and October 13, 2020, rec. 232/2017):

"This line of interpretation by the Supreme Court has several consequences. First, that sham and fraud of law overlap; second, derived from the previous one, that it is no longer relevant whether the Administration has qualified it in one way or another; and third, the practical difficulty of distinguishing each of the assumptions, which is not an easy task."

FERRARA already stated, at a time when frauds were much simpler and more noticeable than they are now: "Fraudulent businesses are real indirect businesses that, through the combination of various legal means seriously carried out, tend to achieve the same result that the law prohibits or, at least, an equivalent one." However, *sham* is not a concept that can be distorted by ignoring its foundations and limits for the sake of tax collection convenience or because it appears to be a more flexible instrument in combating fraud than the conflict in the application of the law. The trivialization of *sham* is certainly not an option. Again, referring to the teachings of FERRARA, it must be emphasized: "There is not, therefore, a sham in the broad sense and another sham in the strict sense, but one and only simulation: the one that manifests itself as a deliberate declaration, divergent from will, aimed at deceiving third parties."

The fact is that, in practice, the elements identified in Art. 15.1 of the LGT, denoted by letters (a) – artificial or improper business – and (b) – tax savings as the result – are often used as the basis for qualifying a business as a *sham*. These characteristics are not exclusively linked to the conflict in the application of the rule but extend to the configuration of the *sham* and, likely, to other instruments used in the fight against fraud.

This trend must be addressed. According to recent rulings by the National Court (AN), based on the legal wording of Art. 15 of the LGT:

“In principle, it cannot be classified as sham merely due to the existence of legal transactions that appear artificial, improper, indirect, or abusive in achieving their intended purpose. In such cases, if the Administration asserts the presence of sham, it must make a special effort to provide evidence revealing the fallacy, lie, or mendacity. In other words, the mere interposition of transactions with these characteristics cannot presume sham when, precisely, such transactions have been classified by the legislator as a conflict in the application of the rule.”

“If the legislator has chosen to maintain the distinction between sham and conflict in the application of the rule as qualification techniques under the Administration’s authority, its bodies must respect this distinction and adhere to the categories available to them to correct taxpayers’ behavior. The difficulty of doing so does not exempt the Administration from this obligation, as stipulated in Article 103.1 of the Spanish Constitution. Jurisdictional bodies must uphold this obligation in contentious-administrative appeals where these issues are debated, without the greater or lesser interpretative difficulty justifying the merging of distinct legal figures.”

This call for order underscores the importance of not succumbing to the undeniable allure that Art. 16 of the LGT presents to those engaged in tax regularization processes targeting behaviors that contravene legality.

There is some hope, however, as the TEAC, (in several resolutions issued on December 15, 2021), acknowledged the complexity of the issue, stating: *“There is a gradation in which it is not always easy to discern between legitimate economic choices, fraud of law, and sham.”* Relying on European jurisprudence, the TEAC concludes that in cases of *“an abusive practice that necessitates the regularization of a taxpayer’s situation by the tax authority”*: *“In accordance with Community jurisprudence, such regularization must restore the situation that would have occurred had the abusive practices been absent, without imposing any sanctions, understanding that there is no clear and unambiguous legal basis for doing so.”*

This raises the question of whether, finally, thanks to such pronouncements, we are moving beyond a period of uncertainty, one marked by uncritical judicial support for any administrative initiative against tax fraud and evasion. A full resolution will likely only emerge when a rigorous, precise definition is established, despite the inherent difficulty, of when and how specific techniques can be applied in the fight against fraud.

It is necessary to clarify the circumstances under which mechanisms as diffuse as abuse of rights, indirect business, and other anomalous legal transactions can be validly employed, given their restricted acceptance in taxation. In this delicate area, the fundamental principle of tax legality demands preferential, or even exclusive, application of the mechanisms explicitly provided for in the LGT. Measures taken

from overly flexible positions to counteract transactions motivated solely or predominantly by fiscal considerations are questionable. As noted by the Supreme Court's ruling of May 30, 2011, these measures include abuse of rights, lifting the corporate veil, and anomalous businesses (e.g., indirect or sham transactions), along with sham and fraud of law or conflict in the application of the rule.

Ultimately, the practice operates by accumulation, disregarding that the only mechanisms explicitly contemplated in the LGT are *sham* and conflict in the application of the rule.

Hopefully, the future will bring greater certainty and security in the fight against tax fraud.

DRA. MARIA TERESA DIVÍ TORNS Ex Profesora Universitat de Barcelona Coordinadora cursos IEPYC	SRA. MONTSERRAT PLANAS CERVERA Secretaria Prof. Rosembuj Responsable Administració IEPYC
---	---

VERSIÓN EN ESPAÑOL

Iniciaremos a continuación las intervenciones referidas directamente a la figura del profesor Tulio Rosembuj, señalando y destacando previamente la voluntad de querer realizar el presente homenaje por parte del profesorado del Departamento de la Facultad de derecho, en su representación, los profesores Luis Alonso y José Andrés Rozas que, de forma tan entranachable, han organizado y preparado este acto.

Del profesor Rosembuj, en primer lugar quisiéramos señalar unos muy **breves datos biográficos**:

El profesor Tulio Rosembuj, Catedrático de Derecho Financiero de la Universidad de Barcelona, nos dejó el pasado 4 de septiembre, en Girona, cuando le faltaba poco menos de un mes para llegar a los 80 años.

El profesor Tulio Rosembuj nació el 2 de octubre de 1944 en Bernasconi, La Pampa Argentina, sus padres Bernardo y Maria, eran de familias originariamente judías, de Silesia y de Odessa, respectivamente, que se habían visto empujados a emigrar a Argentina a principios del siglo XX.

En Argentina el Prof. Rosembuj fue abogado y profesor universitario. Por convicciones políticas estaba adscrito al partido Peronista. Cuando triunfó el golpe de la Junta Militar en 1976, vino, podemos decir, en calidad de exiliado, hacia Europa. De hecho, no obstante, siempre mantuvo su vinculación afectiva y académica con Argentina, pero fue mayoritariamente en España y en Italia donde desarrolló su actividad docente e investigadora posterior. Fue Doctor en Derecho y Jurisprudencia por las Universidades de Buenos Aires, Roma y Madrid. Por tanto, obtuvo 3 doctorados. Como Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona, fue donde realizó su actividad académica más larga e importante. Cuando se jubiló, ya sin su esposa, se fue a vivir a Palau Sator (Comarca del Baix Empordà), con sus perros y su bosquecillo que creó en homenaje a su esposa, pero, en ningún momento, abandonó la docencia, toda vez que la Universidad LUISS Guido Carli de Roma le propuso que llevara la dirección del curso de "Diritto Fiscale Europeo", ni tampoco dejó la investigación, pues escribió un



libro cada año, de hecho, la muerte le sorprendió justo una vez que había hecho la revisión de su último libro, que sus hijos se han encargado de publicar.

Después de estas breves líneas biográficas, nosotros, en representación de todos los colaboradores y colaboradoras del profesor Tulio Rosembuj, queremos **destacar su faceta docente y de investigación.**

Era destacable su enorme capacidad y memoria al impartir sus clases. Era el profesor que sobre la mesa únicamente dejaba la gabardina. Sin apuntes o notas. Toda la clase magistral la tenía en su cabeza, con una estructura perfecta que se apreciaba en los apuntes que tomaban los alumnos para el posterior estudio.

Facilitaba toda clase de oportunidades a los alumnos para que pudieran incrementar sus conocimientos y con una excepcional habilidad les proporcionaba las herramientas precisas para que los estudiantes fueran descubriendo sus propias capacidades.

Creó y promovió muchas enseñanzas universitarias de ámbito jurídico vanguardistas, en ocasiones inéditas en nuestro país, postgrados, masters, etc. al alcance de todos los alumnos, y siempre facilitaba cuanto podía, la falta de poder adquisitivo del estudiante, con información de becas, alargamiento de plazos de pago, etc.

Era evidente que su capacidad y calidad docente desbordaba la Universidad de Barcelona y por ello fue solicitado como profesor invitado en numerosas universidades internacionales, europeas y americanas, mayormente.

Investigó en diferentes campos del conocimiento jurídico, no solo en su querida especialidad de Derecho Tributario. Para él un buen dominio de la materia tributaria requería también un estudio profundo de todo el arco del resto de las disciplinas jurídicas.

Escribió numerosos libros, así como también un sin fin de artículos que siempre abrían ventanas de conocimientos novedosos y originales.

La mayoría de los libros y artículos mencionados se pueden encontrar publicados y consultables en la página web: www.elfisco.com, que permanecerá abierta en el futuro.

Su incesante capacidad de trabajo le llevó a idear, crear y editar diferentes revistas de temáticas especializadas, en las que dió la opción a diferentes autores de plasmar y publicar trabajos propios. Podemos decir que el profesor Rosembuj era un creador nato.



Dirigió y participó en actividades académicas muy singulares relacionadas con el derecho en diferentes universidades Europeas y trabajó conjuntamente con prestigiosos profesores de estas universidades.

Podríamos seguir aquí con una lista inmensa, interminable, pero lo que queremos destacar también es, principalmente, su gran **faceta humana**.

Quienes tuvimos la suerte y el privilegio de trabajar con el profesor Rosembuj podemos asegurar que siempre intentó ayudar al máximo a sus alumnos y a las personas que se acercaban a él. Era una persona extraordinariamente cercana.

Con su gran inteligencia, bastaban muy pocas palabras para que rápidamente entendiera a la perfección las situaciones de cada uno y sus problemáticas.

Era destacado su gran interés en estimular, orientar y animar a sus alumnos para que se atrevieran a dar clases, a escribir o a realizar actividades intelectuales de calidad. Su ayuda para que todos desarrollaran sus capacidades, queremos recalcar, fue fundamental.

También, para los que estábamos cerca de él, pudimos ver como tenía una gran devoción por su familia, sus tres hijos: Flavia, Diego y Alba, y como demostró esta devoción con la actitud admirable que tuvo ante la larga enfermedad de su amada esposa, Celia, a la cual, decidió y quiso cuidar personalmente..

En la historia, la figura del profesor y catedrático Dr. Tulio Rosembuj, con toda su extraordinaria riqueza intelectual, humana y ética ocupará en nuestros corazones un lugar privilegiado, irremplazable e inolvidable.

Muchas gracias prof. Rosembuj !

DR. MARIA TERESA DIVÍ TORNS Former Lecturer University of Barcelona IEPYC Course coordinator	MRS. MONTSERRAT PLANAS CERVERA Prof. Rosembuj Secretary IEPYC Administrative responsibility
---	--

ENGLISH VERSION

We now begin the presentations dedicated to the figure of Professor Tulio Rosembuj, first highlighting the desire of the Faculty of Law's teaching staff to pay this tribute. Professors Luis Alonso and José Andrés Rozas, with great affection and dedication, have organized and prepared this event.

Regarding Professor Tulio Rosembuj, we would first like to share some brief **biographical** information.

Professor Tulio Rosembuj, a renowned scholar of Financial Law at the University of Barcelona, passed away on September 4 in Girona, just on month shy of his 80th birthday.

Born on October 2, 1944, in Bernasconi, La Pampa, Argentina, Professor Rosembuj was the son of Bernardo and Maria, who hailed from Jewish families originally from Silesia and Odessa. His grandparents were compelled to emigrate to Argentina at the beginning of the 20th century.

In Argentina, Professor Rosembuj established himself as a lawyer and university professor. A man of strong political convictions, he was affiliated with the Peronist party. Following the military coup in 1976, he was forced to leave Argentina, arriving in Europe as an exile. Despite his relocation, he maintained strong emotional and academic ties with his homeland.

Professor Rosembuj earned three doctorates in Law and Jurisprudence from the Universities of Buenos Aires, Rome, and Madrid. His most extensive and impactful academic contributions were made at the University of Barcelona, where he served as a Professor of Financial and Tax Law. After retiring, he moved to Palau Sator in the Baix Empordà region. There, he lived with his dogs and cultivated a small forest in honor of his late wife, Celia.

Following his retirement from the University of Barcelona, Professor Rosembuj continued to contribute actively to academia. He directed the "European Tax Law" course at LUISS Guido Carli University in Rome and maintained his prolific writing



career, publishing a book annually. Tragically, he passed away shortly after completing revisions for his latest book, which his children have recently published.

After these brief biographical notes, we, on behalf of all of Professor Rosembuj's collaborators, would like to highlight his invaluable contributions to **teaching and research**.

His extraordinary capacity and memory in the classroom were truly remarkable. He was a professor who needed nothing, but his trench coat left on the table—no notes, no materials—because he carried the entire lecture, perfectly structured, in his mind. This structure was evident in the notes students took, which served as valuable resources for later study.

He created countless opportunities for students to expand their knowledge, skillfully equipping them with the precise tools to discover and develop their own potential.

He pioneered innovative university courses in the legal field, many of them unprecedented in our country, including postgraduate programs, master's degrees, and more. These were made accessible to all students. He worked tirelessly to ease the burden on students with limited financial means, offering information on scholarships, extensions for payment deadlines, and other forms of support.

His teaching excellence extended far beyond the University of Barcelona. His expertise and reputation led to invitations as a guest professor at numerous international universities, particularly in Europe and the Americas.

His intellectual curiosity and dedication to research spanned various fields of legal knowledge—not only his beloved specialty of Tax Law. To him, mastering tax law required a profound understanding of the broader spectrum of legal disciplines.

He authored numerous books and an impressive array of articles, each offering original and groundbreaking insights.

Most of the mentioned books and articles can be found on the website: www.elfisco.com, which will remain open in the future.

His relentless creativity also led him to conceive, launch, and edit various specialized journals, offering a platform for other authors to share their work. Professor Rosembuj was, in every sense, a creator.

He directed and participated in unique academic activities at European universities, collaborating with esteemed professors from these institutions.



We could continue with an endless list of his accomplishments, but we would also like to highlight, above all, his **great humanity**.

Those of us fortunate enough to work alongside Professor Rosembuj can attest to his unwavering generosity and willingness to assist students and colleagues alike. He was an extraordinarily kind and approachable person.

With his exceptional intellect, he needed only a few words to fully understand the challenges and situations of those around him.

His passion for inspiring, guiding, and encouraging his students to teach, write, or pursue high-quality intellectual endeavors was remarkable. His support in helping others develop their abilities was, without a doubt, fundamental.

In addition to his academic legacy, those of us who were close to Professor Rosembuj remember his deep devotion to his family. He cherished his three children—Flavia, Diego and Alba—and demonstrated extraordinary care for his wife, Celia, throughout her prolonged illness, attending to her personally with remarkable dedication and love.

In history, the legacy of Professor Dr. Tulio Rosembuj—with his extraordinary intellectual, human, and ethical contributions—will forever hold an irreplaceable, unforgettable place in our hearts.

Thank you so much, Professor Rosembuj!

PROF. GIUSEPPE MELIS

Professor de Derecho Tributario - LUISS Guido Carli di Roma
Director del Master en Derecho Tributario - LUISS Escuela de negocios

VERSIÓN EN ESPAÑOL

Es realmente raro tener la fortuna de encontrarse en la vida con personas como Tulio Rosembuj.

A mí me ocurrió durante la primera edición del Wintercourse en la que participé, pero pronto comprendí que aquel encuentro iría mucho más allá de esa siempre magnífica semana de intensa convivencia.

Tulio tenía un profundo vínculo con Italia y, paradójicamente, con mi maestro, Franco Gallo, con quien compartió sus estudios en Roma y los profundos tormentos derivados de un pasado dramático que lo obligó a reinventarse. Fue precisamente en ese contexto donde se insertó nuestra relación, como una ideal continuación de un camino iniciado décadas antes, que lo llevaría luego a enseñar también en nuestra Universidad LUISS de Roma, con lecciones extraordinarias que los estudiantes aún recuerdan.

Describir las inmensas cualidades del académico y del hombre en pocas palabras es realmente difícil.

Como académico, era ante todo un visionario, gracias a su inigualable curiosidad. Recuerdo que cuando se emitió la sentencia de la Corte de Casación sobre el caso *Philip Morris*, que había sido rechazada por todo el mundo académico, profesional e incluso por la OCDE, él, en cambio, estaba entusiasmado. Veía en esa sentencia una afirmación inicial del enfoque sustantivo para combatir la planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales, superando el enfoque formalista que hasta entonces se había promovido universalmente.

En esa misma dirección, defendió la necesidad de cambiar el enfoque del principio de prohibición de la doble imposición al de la tributación de los ingresos al menos una vez. Tulio anticipó el proyecto BEPS por diez años.

Además, en lo que respecta a las multinacionales, también adelantó ampliamente la promoción de la “responsabilidad social corporativa”, la “gobernanza fiscal” y la transparencia, que ahora, finalmente, son patrimonio común de la mayoría de los sistemas fiscales. Lo mismo ocurrió con su gran interés –solo por mencionar

algunos— en temas como el medio ambiente, la justicia fiscal y los derechos humanos. Esto culminó en el extraordinario congreso de Barcelona, que reunió a algunas de las mejores mentes del mundo y al cual tuve la suerte de asistir.

Otro de sus intereses fue la inteligencia artificial, una vez más anticipando el futuro. Sí, Tulio Rosembuj era un visionario, pero también un revolucionario, perteneciente a la clase de personas que, para ir más allá, deben ir en contra. Y al final, tuvo razón en casi todo, porque las cosas tomaron exactamente la dirección que él había previsto.

Ahora hablemos del hombre.

La semana del Wintercourse era para nosotros una diversión absoluta, gracias a su extraordinario sentido del humor y de la amistad. Los días comenzaban con la búsqueda de un bar donde sirvieran un buen café italiano y terminaban con cenas tras las cuales íbamos a dormir con una sonrisa, porque ese hombre siempre te dejaba con alegría.

Porque Tulio era, sí, un revolucionario con un profundo sentido crítico, pero también un optimista, con una “ligereza” que hacía todo más agradable.

Y, por último, su profundo apego a su familia: a Celia y a sus hijos, de quienes siempre hablaba con un enorme amor.

En resumen, un hombre completo, con esa plenitud que solo los grandes poseen.

PROF. GIUSEPPE MELIS

Full Professor of Tax Law - LUISS Guido Carli di Roma
Director of the Master in Tax Law - LUISS Business School

ENGLISH VERSION

It is truly rare in life to have the fortune of meeting someone like Tulio Rosembuj.

For me, it happened during the first edition of the Wintercourse I attended, but I quickly realized that this encounter would go far beyond that always magnificent, though incredibly intense, week of interaction.

Tulio had a deep connection to Italy and, paradoxically, to my mentor, Franco Gallo, with whom he had shared his studies in Rome and the profound struggles arising from a dramatic past that had forced him to reinvent himself. It was within this framework that our relationship developed—a sort of ideal continuation of a journey that had begun decades earlier, which later brought him to teach at our LUISS University in Rome. His remarkable lectures are still remembered by students.

It is truly difficult to describe the immense qualities of both the scholar and the man in just a few words.

As a scholar, he was, above all, a visionary, thanks to his unparalleled curiosity. I recall when the Supreme Court's decision on the *Philip Morris* case was issued—a ruling that the entire academic world, professional sphere, and even the OECD opposed. Tulio, in contrast, was enthusiastic about it. He saw in that ruling an early affirmation of a substantive approach to combating aggressive tax planning by multinational corporations, moving beyond the formalistic approach that had been universally upheld until then.

In the same vein, he advocated shifting the focus from the principle of avoiding double taxation to the principle of ensuring income is taxed at least once. Tulio anticipated the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) project by a decade.

Furthermore, on the topic of multinationals, he was far ahead of his time in championing corporate social responsibility, tax governance, and transparency—concepts that have finally become common ground in most tax systems. His interests

extended further still, delving into topics such as environmental issues, fiscal justice, and human rights. These culminated in an extraordinary conference in Barcelona, which brought together some of the greatest minds in the world, and which I had the privilege of attending.

He also explored artificial intelligence, once again predicting the future.

Yes, Tulio Rosembuj was a visionary, but he was also a revolutionary, one of those individuals who, to go beyond, must go against the grain. And in the end, he was right about almost everything, as the world has taken precisely the direction he foresaw.

Now, let me speak about the man.

The week of the Wintercourse was absolute fun for us, thanks to his extraordinary sense of humor and friendship. The days began with the quest for a café that served good Italian coffee and ended with dinners after which we would go to bed smiling, because Tulio always left you with a sense of joy. He was indeed a revolutionary, armed with a profound critical sense, but also an optimist with a “lightness” that made everything enjoyable.

And finally, his deep devotion to his family—for Celia and his children, about whom he always spoke with immense love.

In short, he was a complete man, with a completeness that only the truly great possess.

PROF. GIUSEPPE MELIS

Professore Ordinario di Diritto Tributario - LUISS Guido Carli di Roma
Direttore del Master di II livello in Diritto tributario - LUISS Business School

VERSIONE ITALIANA

Capita davvero raramente la fortuna di incontrare nella vita persone come Tulio Rosembuj.

A me successe nella prima edizione del Wintercourse cui partecipai, ma ben presto capii che quell'incontro sarebbe andato ben oltre quella sempre magnifica settimana di pur intensissima frequentazione.

Tulio era infatti molto legato all'Italia e paradossalmente proprio al mio Maestro, Franco Gallo, con il quale aveva condiviso i suoi studi romani e i suoi profondi travagli derivanti da un passato drammatico, che lo aveva costretto a re-inventarsi.

E proprio in quel solco si sarebbe inserita la nostra frequentazione, quale ideale continuazione di un percorso iniziato decenni prima, che lo avrebbe poi portato ad insegnare anche nella nostra Università LUISS di Roma, con lezioni mirabili che gli studenti ancora ricordano.

Descrivere le immense qualità dello studioso e dell'uomo in poche battute è davvero difficile.

Quale studioso era prima di tutto un visionario grazie a quella sua ineguagliabile curiosità. Ricordo che quando uscì la sentenza della Corte di cassazione sul caso Philip Morris, contro la quale si era schierato l'intero mondo accademico, professionale e persino l'OCSE, lui ne fu al contrario entusiasta. Vedeva infatti in quella sentenza una prima affermazione dell'approccio sostanzialistico al contrasto del tax planning aggressivo delle imprese multinazionali, che superava quell'approccio formalistico sino ad allora predicato ovunque. E sempre in quella direzione, sostenne la necessità di spostare l'attenzione dal principio del divieto di doppia imposizione a quello di tassazione del reddito almeno una volta. Tulio ha anticipato il progetto BEPS di dieci anni.

Ancora, sempre sulle multinazionali, l'esaltazione, anche qui in larghissimo anticipo, della "corporate social responsibility" della "tax governance", della trasparenza, che costituiscono ormai finalmente patrimonio comune alla maggior parte degli

ordinamenti fiscali. Così come il suo grande interesse – solo per citarne alcuni – per il tema dell'ambiente; della giustizia fiscale e dei diritti umani, culminato nello straordinario convegno di Barcellona che aveva riunito tra le migliori menti al mondo e al quale ho avuto la fortuna di partecipare; dell'intelligenza artificiale, ancora una volta anticipando il futuro.

Sì Tulio Rosembuj era un visionario, ma anche un rivoluzionario, appartenente alla classe di coloro che per andare *oltre*, devono andare *contro*. E alla fine ha avuto ragione quasi su tutto, perché le cose hanno preso proprio la direzione che Egli aveva previsto.

Vengo all'uomo.

La settimana del Wintercourse rappresentava per noi un divertimento assoluto, con quel suo straordinario senso dell'umorismo e dell'amicizia, che iniziava la mattina con la ricerca di un bar in cui facevano un buon caffè italiano, sino alle cene dopo le quali andavamo a dormire con il sorriso che quell'uomo sempre ti lasciava. Perché Tulio era sì rivoluzionario dotato di un profondo senso critico, ma era un ottimista e di una "leggerezza" che rendeva sempre tutto gradevole.

Ed infine il suo profondo attaccamento alla famiglia, per Celia e i suoi figli, di cui sempre parlava con enorme amore.

Un uomo insomma completo, con quella completezza che solo i grandi possiedono.

EUCOTAX – WINTERCOURSE

PROF. PETER ESSERS

Profesor Emérito de Derecho Tributario - Universidad de Tilburg
Ex miembro del Senado del Parlamento de los Países Bajos

VERSIÓN EN ESPAÑOL

Homenaje a Tulio Rosembuj de Peter Essers (contribución en línea el 12-10-2024)

Todos los miembros de la familia del EUCOTAX Wintercourse quedamos profundamente conmovidos y muy tristes al recibir la lamentable noticia del fallecimiento de Tulio.

Hemos sido amigos cercanos y colegas de Tulio durante muchos años, desde el momento en que se convirtió en un miembro del programa EUCOTAX Wintercourse. En varias ocasiones, Tulio invitó al EUCOTAX Wintercourse a Barcelona. También he visitado a Tulio y Celia muchas veces en Barcelona, y él fue muchas veces nuestro invitado en Tilburg y LoonopZand. Todos hemos aprendido mucho de Tulio. Era un académico brillante (con un sentido del humor muy especial) que siempre tenía ideas muy creativas para los temas del próximo Wintercourse. Estas ideas al principio parecían un poco idealistas, pero luego demostraban ser de gran actualidad. Un verdadero académico. Al principio, estaba muy interesado en que sus propuestas fueran aceptadas; era un negociador muy meticuloso y decidido. Más tarde, confiaba plenamente en mis habilidades diplomáticas.

Tulio tampoco era en absoluto dogmático en cuestiones religiosas. Durante el Wintercourse de 2005 en Tilburg, falleció el Papa Juan Pablo II. Tulio nos pidió interrumpir nuestras reuniones académicas para conmemorar al Papa fallecido. Eric Kemmeren y yo dudamos un poco porque en los Países Bajos, Juan Pablo II no era muy popular debido a sus posturas bastante conservadoras en muchos temas. Pero Tulio insistió, también porque la Universidad de Tilburg es una universidad católica. Así que accedimos. Después, Tulio y nosotros nos divertimos mucho con la ironía de que él, siendo judío, tuviera que abogar por una conmemoración del Papa en una universidad católica.



Un evento similar tuvo lugar durante el Wintercourse de 2008 en Budapest. Nuestro colega húngaro Daniel Déak había invitado a sus compañeros del Wintercourse a asistir a una misa en la ciudad, donde él actuaría como una especie de lector. Tulio fue el primero en ofrecerse voluntario, y junto con él fuimos a la iglesia y apreciamos la misa. ¡Otro momento único en la historia del Wintercourse!

Perdemos a un muy buen amigo y colega. Siempre mantendremos viva su memoria.

¡Que descanse en paz!

PROF. PETER ESSERS

Emeritus Professor of Tax Law in Tilburg University
Former member of the Senate of the Parliament of the Netherlands

ENGLISH VERSION

Tribute to Tulio Rosembuj by Peter Essers (on line contribution on 10-12-2024)

All members of the EUCOTAX Wintercourse family were deeply shocked and very sad after hearing the very said news about Tulio's passing away.

We have been close friends and colleagues of Tulio for many years, from the moment he became a partner of the EUCOTAX Wintercourse program. Several times, Tulio has invited the EUCOTAX Wintercourse to Barcelona. I have also been visiting him and Celia many times in Barcelona and he has been many times our guest in Tilburg and Loon op Zand. We have all learned a lot from Tulio. He was a brilliant academic (with a very special sense of humour) who always had very creative ideas for the next Wintercourse topics, which seemed to be at first a little bit too idealistic but proved to be highly topical later on. A true academic. At first he was very keen to have his proposals accepted; he was a very thorough and resolute negotiator. Later, he fully relied on my diplomatic skills.

He was also not at all narrow-minded in religious matters. During the Wintercourse of 2005 in Tilburg, Pope John Paul II passed away. Tulio asked us to interrupt our academic meetings in order to commemorate the deceased Pope. Eric Kemmeren and I were a little bit hesitant because in the Netherlands, John Paul II was not very popular since he was rather conservative in many issues. But Tulio insisted, also because Tilburg University is a catholic university. So we gave in. Afterwards, we and Tulio had a lot of fun that he, being a Jew, had to plea for a commemoration of the Pope in a catholic university!

A similar event took place during the Wintercourse of 2008 in Budapest. Our Hungarian colleague Daniel Déak had invited his Wintercourse colleagues to attend a holy mass in the city in which he would serve as a kind of lector. Tulio was the first to volunteer and together with him we went to the church and appreciated the mass. Another unique moment in the Wintercourse history!

We lose a very good friend and colleague. We will always keep his memory alive. May he rest in peace!

PROF. MICHAEL LANG

Catedrático de la Universidad de Economía y Negocios de Viena (Austria)

VERSÌON ESPAÑOLA

Homenaje a Tulio Rosembuj por Michael Lang

Conocí al Prof. Tulio Rosembuj a través de la red EUCOTAX: los profesores de las universidades participantes pasan una semana junto con estudiantes seleccionados cada primavera. Esto sirve para el intercambio profesional con los estudiantes, pero también entre los profesores. Una semana es un tiempo largo: a menudo lleva a conversaciones muy personales entre los profesores.

Desde el principio, tuve un gran respeto por Tulio Rosembuj porque me impresionó su historia de vida: sus antepasados tuvieron que emigrar de Europa del Este a Argentina, y el golpe de Estado en Argentina en 1976 lo obligó a huir a España. Allí inició una impresionante carrera académica.

Por eso siempre me sorprendió su naturaleza alegre. Se acercaba a las personas con una sonrisa y reía mucho, aunque sus dolorosas experiencias podrían haberlo hecho más melancólico. Pero tenía una actitud admirablemente positiva hacia la vida.

Las discusiones académicas siempre fueron muy interesantes. Juntos, todos los profesores participaban en largas conversaciones buscando temas para el encuentro del próximo año. Tulio siempre tenía una gran cantidad de ideas, ya fuera sobre temas generales o aspectos adicionales de los temas sugeridos por otros. Sus ideas eran siempre altamente creativas y originales, enriqueciendo las discusiones.

Con Tulio Rosembuj, sin embargo, no solo hubo discusiones académicas interesantes, sino también fascinantes conversaciones personales. Aún recuerdo bien cuando los Países Bajos estaban cambiando su ley sobre la eutanasia, y tuvo debates apasionados con algunos de nosotros sobre ese tema. Defendía con gran compromiso el valor de la vida humana en cualquier situación.

También le debo una referencia valiosa sobre mi propio país y el derecho fiscal austríaco: en repetidas ocasiones me habló de Franz Freiherr von Myrbach-Rheinfeld, un economista del que sabía poco hasta entonces. En 1906, escribió un impresionante esquema del derecho fiscal austríaco, que sigue siendo muy



relevante hoy en día, y que ya en aquel entonces trataba las regulaciones para evitar la doble imposición y los tratados fiscales que existían en esa época. En cada uno de nuestros encuentros, Tulio y yo discutíamos sobre la necesidad de planear un evento académico en el que quisiéramos examinar en más detalle el trabajo académico de Myrbach-Rheinfeld.

Otros proyectos siempre tuvieron prioridad y, lamentablemente, nunca se llevó a cabo. Sin embargo, no he olvidado el tema, y espero poder organizar algún día dicho evento. Estará dedicado a la memoria de Tulio Rosembuj, un académico fascinante y un gran ser humano.

PROF. MICHAEL LANG

Full Professor Wirtschaftsuniversität Wien (Austria)

ENGLISH VERSION

Tribute to Tulio Rosembuj by Michael Lang

I got to know Prof. Tulio Rosembuj through the EUCOTAX network: The professors from the participating universities spend a week together with selected students every spring. This serves the purpose of professional exchange with the students, but also among the professors. A week is a long time: this often leads to very personal conversations between the professors.

From the very beginning, I had great respect for Tulio Rosembuj because I was impressed by his life story: his ancestors had to emigrate from Eastern Europe to Argentina, and the coup in Argentina in 1976 forced him to flee to Spain. There he embarked on an impressive academic career.

That's why I was always impressed by his cheerful nature. He approached other people and laughed a lot, even though his painful experiences could have made him sad. But he had an admirably positive attitude towards life.

The academic discussions were always highly interesting. Together, all the professors engaged in long discussions looking for topics for next year's meeting. Tulio always had a wealth of ideas, either for general topics or for additional aspects of topics suggested by others. His ideas were always highly creative and original, and enriched the discussion.

With Tulio Rosembuj, however, there were not only interesting academic discussions, but also fascinating personal conversations. I still remember well when the Netherlands was changing its law on euthanasia, he had passionate discussions with some of us on that subject. He defended the value of human life in every situation with great commitment.

I also owe him a valuable reference about my own country and Austrian tax law: he repeatedly referred me to Franz Freiherr von Myrbach-Rheinfeld, an economist of whom I previously knew little. In 1906, he wrote an impressive outline of Austrian tax law, which is still very relevant today, and even then also dealt with the regulations for avoiding double taxation and the tax treaties that existed at the time. At each of our



UNIVERSITAT
ROVIRA I VIRGILI



meetings, Tulio and I discussed that we should definitely plan an academic event at which we wanted to examine Myrbach-Rheinfeld's academic work in more detail. Other projects always took priority, and unfortunately it never happened. However, I have not forgotten the topic and I hope I will be able to organize such an event one day. It will be dedicated to the memory of Tulio Rosembuj, a fascinating academic and a great human being!

PROF. ERIC KEMMEREN

Catedrático de Derecho Tributario Internacional y Fiscalidad Internacional en el Instituto Fiscal de Tilburg en la Universidad de Tilburg, Países Bajos

VERSIÓN ESPAÑOLA

Homenaje a Tulio Rosembuj de Eric Kemmeren (contribución en línea el 12-10-2024)

Querido Tulio,

Tal vez no sea muy común en reuniones como estas, pero, en efecto, me dirijo a ti directamente, porque creo que puedes oírme desde algún lugar, aunque no sé dónde.

Recuerdo vívidamente nuestro primer encuentro en el contexto del EUCOTAX Wintercourse, aunque ya no recuerdo el año exacto. Debió haber sido poco después de los Juegos Olímpicos de Barcelona en 1992, porque cuando Peter Essers y yo te visitamos, todas las luces que normalmente iluminarían los hermosos edificios de Barcelona estaban, para nuestra gran decepción, apagadas, incluidas las luces de la Sagrada Familia. Creo que Gaetano Casertano, que trabajaba en la LUISS en ese momento, te puso en contacto con Peter y conmigo como coordinadores del EUCOTAX Wintercourse. LUISS ya participaba en este proyecto educativo único, y se sugirió que tú y tu universidad aportaríais un gran valor añadido a este proyecto. Nos reunimos en un restaurante. El EUCOTAX Wintercourse se basa en relaciones personales cálidas, no en relaciones institucionales. Desde el primer momento, sentimos esa relación personal cálida contigo. Tuvimos maravillosas charlas tanto desde una perspectiva académica como personal. También nos divertimos mucho. Inmediatamente nos clasificaste a Peter y a mí con una gran dosis de humor: Peter era el buen chico y yo era el chico malo. En todas las reuniones posteriores, tú y nosotros continuamos con esta clasificación, siempre con una gran sonrisa. El primer encuentro sentó las bases de una relación personal duradera y cálida. ¡Y de hecho, eres la prueba de que el éxito del EUCOTAX Wintercourse se construye sobre relaciones personales cálidas!

Contribuiste enormemente, con toda tu pasión personal y académica, al éxito del EUCOTAX Wintercourse. Dentro del grupo, a menudo teníamos discusiones muy intensas y, a veces, también largas, por ejemplo, sobre los temas principales que debían investigar y debatir los estudiantes. Fuiste un verdadero académico con visiones estratégicas y, a menudo, estabas mucho más adelantado que muchos desarrollos internacionales y sociales. Por ejemplo, por iniciativa tuya, discutimos en



Barcelona como temas principales ya en 2009 “Los límites de la planificación fiscal, minimizar impuestos y la responsabilidad social corporativa” y en 2015 “El impacto de la economía digital en la tributación”. Ya veías la relevancia académica y social de estos temas antes de que se hicieran realmente importantes en los debates académicos y sociales internacionales. ¡Fuiste un verdadero visionario!

Por supuesto, como excelente académico, contribuiste mucho más a la vida académica que tus contribuciones al EUCOTAX Wintercourse, pero he tenido que centrarme en este proyecto en mi homenaje a ti. Has enriquecido enormemente la vida académica en los campos tanto de la investigación fiscal como de la educación fiscal. Has enriquecido el desarrollo personal de innumerables personas en el ámbito académico y más allá.

Esto también es cierto para mí personalmente. Atesoro nuestros apasionados debates académicos. Y como verdaderos académicos, a menudo no estábamos de acuerdo, pero siempre basándonos en argumentos y siempre de manera constructiva y agradable, con buen sentido del humor. Pero lo que más atesoro son mis recuerdos de ti como una persona cálida y cariñosa. ¡Creo que nos volveremos a encontrar, en algún lugar!

PROF. ERIC KEMMEREN

Full professor of international tax Law and international taxation
at the Fiscal Institute Tilburg of Tilburg University, The Netherlands

ENGLISH VERSION

Tribute to Tulio Rosembuj by Eric Kemmeren (online contribution on 10-12-2024)

Dear Tulio,

Maybe not very common in meetings like these, but, indeed, I am addressing to you directly, because I believe that you can hear me somewhere, although I do not know where.

I lively recall our first meeting in the context of the EUCOTAX Wintercourse, although I do not know the exact year anymore. It must have been shortly after the Olympic Games of Barcelona in 1992, because when Peter Essers and I visited you, all lights which you would normally be expected to lighten the beautiful buildings of Barcelona were, to our great disappointment, switched off, including the lights of the Sagrada Familia. I think that Gaetano Cassertano, working at LUISS at that time, brought you in contact with Peter and me as coordinators of the EUCOTAX Wintercourse. LUISS was already participating in this unique educational project and the suggestion was made that you and your university would be of great added value to this project. We met in a restaurant. The EUCOTAX Wintercourse is based on warm personal relationships, not on institutional relationships. As from the first moment, we felt that warm personal relationship with you. We had wonderful talks both from an academic and personal perspective. We had also a lot of fun. You immediately classified Peter and me with a great dose of humor: Peter was the good guy and I was the bad guy. At all subsequent meetings, you and we continued this classification, always with a big smile. The first meeting laid down the fundament of a long-lasting and warm personal relationship. And indeed, you are the proof that the success of the EUCOTAX Wintercourse is built on warm personal relationships!

You contributed greatly with all your personal and academic passion to the success of the EUCOTAX Wintercourse. Within the group, we often had very intensive and sometimes also long discussions, for example on the main topics to be researched and discussed by students. You were a real academic with strategic visions and you often were far ahead of a lot of international and societal developments. For example, on your initiative, we discussed in Barcelona as main topics already in 2009 'The Limits to Tax Planning, Minimizing Taxes and Corporate Social



Responsibility'and in 2015'The Impact of the Digital Economy on Taxation'. You already saw the academic and societal relevance of these topics before they became really important in the international academic and societal debates. You were a true visionary!

Of course, as an excellent academic, you contributed much more to academic life than your contributions to the EUCOTAX Wintercourse, but I had to focus on this project in my tribute to you. You have enormously enriched academic life in the fields of both tax research and tax education. You have enriched the personal development of numerous people in the academic arena and beyond.

This is also true for me personally. I treasure our passionate academic debates. And as true academics, we often disagreed with each other, but always based on arguments and always in a constructive and pleasant manner, with good sense of humor. But what I treasure most, that are my memories to you as a warm and caring person! I believe that we will meet again, somewhere!

PROF. EUGENIO RUGGIERO

Profesor de Derecho Comparado y Derecho Mercantil en la Universidad LUISS, en Roma, y Coordinador para la Univ. LUISS del Programa EUCOTAX Wintercourse (Universidades Europeas que cooperan en Impuestos)

Homenaje a Tulio Rosembuj por Eugenio Ruggiero (contribución en línea el 10 de diciembre de 2024)

Rendir un homenaje adecuado al Profesor Tulio Rosembuj es una tarea difícil, ya que es necesario utilizar las mejores palabras y descripciones para honrar a la persona, al académico y al profesional.

Me siento privilegiado por poder considerarme amigo de Tulio. Sin embargo, antes y más allá de la amistad, lo que me conectaba con Tulio era, ante todo, el respeto, la estima y la admiración.

Mis numerosos recuerdos con Tulio, todos tan vivos aún hoy, abarcan el tiempo—más de 25 años; el espacio—Barcelona, Roma y las diversas ciudades y pueblos europeos que visitamos juntos durante nuestras travesías del EUCOTAX Wintercourse; los temas—desde los impuestos hasta otras áreas del derecho, la política, las ciencias sociales e incluso las ciencias naturales y técnicas; y, por supuesto, las conversaciones personales que compartimos.

No intentaré seleccionar o resaltar un solo recuerdo para recordar a Tulio... sería demasiado largo, y mencionar uno automáticamente traería otro a la mente... y así sucesivamente.

En su lugar, me gustaría destacar algunas de las cualidades que llegué a admirar de Tulio:

- i) Independencia—siempre dispuesto a expresar su opinión y mostrar consenso o disenso, sin importar las expresiones predominantes;
- ii) Originalidad—siempre capaz de ver los problemas y las cuestiones desde perspectivas no convencionales (y dispuesto a aceptar el debate y el diálogo sobre estas perspectivas);
- iii) Curiosidad intelectual—con un deseo constante de conocer y comprender fenómenos nuevos y antiguos, ya fueran cercanos a sus intereses inmediatos o alejados de ellos;



iv) Visión de futuro—capaz de ver y reconocer lo que el futuro podría traer mucho antes que la mayoría de las personas (muchos de los temas que abordamos en los programas del EUCOTAX Wintercourse fueron claramente influenciados por su actitud visionaria).

Echo mucho de menos a Tulio... Echo de menos nuestras bromas y las conversaciones que teníamos durante nuestros paseos por las ciudades que acogían las distintas ediciones del EUCOTAX Wintercourse, ya fuera caminando del hotel al campus universitario por la mañana (bueno... nunca tan temprano, por supuesto), o regresando al hotel por la tarde, o, aún mejor, buscando el mejor lugar para un café en la ciudad.

Adiós, Tulio... nunca te olvidaremos... ¡jamás!

PROF. EUGENIO RUGGIERO

Adjunct Professor of Comparative Law and Business Law at LUISS University, in Rome, and Co-coordinator for LUISS University of the EUCOTAX Wintercourse Program (European Universities COoperating on TAXes)

ENGLISH VERSION

Tribute to Tulio Rosembuj by Eugenio Ruggiero (online contribution on December 10, 2024)

Paying proper tribute to Professor Tulio Rosembuj is a challenging task, as one must use the finest words and descriptions to honor the person, the academic, and the professional.

I feel privileged to consider myself among Tulio's friends. However, before and beyond friendship, what connected me to Tulio was, first and foremost, respect, esteem, and admiration.

My many memories with Tulio, still vivid today, span across time—over the past 25 years; across space—Barcelona, Rome, and the various European cities and towns we visited together during our EUCOTAX Wintercourse journeys; across subjects—ranging from taxes to other areas of law, politics, social sciences, and even the natural and technical sciences; and, of course, personal conversations we shared.

I won't even try to select or highlight a single memory to remember Tulio... it would take too long and mentioning one would instantly bring another to mind... and so on. Instead, I'd like to highlight some of the qualities I came to admire in Tulio:

- i) Independence—always ready to speak his mind and express both agreement and dissent, regardless of mainstream opinions;
- ii) Originality—constantly able to view issues and problems from unconventional perspectives (and always open to debate and dialogue about these perspectives);
- iii) Intellectual curiosity—constantly eager to learn and understand both new and old phenomena, whether closely related to his immediate interests or far removed from them;
- iv) Forward-thinking—able to foresee and identify what the future may hold long



before most others (many of the topics we addressed in our EUCOTAX Wintercourse programs were clearly influenced by his forward-looking mindset).

I miss Tulio very much... I miss our jokes and the conversations we had during our walks around the cities hosting the various editions of the EUCOTAX Wintercourse, whether heading from the hotel to the university campus in the morning (well... never that early, of course!), or returning to the hotel in the afternoon, or, even better, searching for the best coffee spot in town.

Goodbye, Tulio... we will never forget you... not ever!

PROF. FERNANDO CASADO JUAN

Catedrático de Universidad
Presidente de ASEPEYO

VERSIÓN EN ESPAÑOL

Tulio:

Hoy nos reunimos con un sentimiento profundo de tristeza y también con una inmensa gratitud para recordar a alguien que ha sido más que un colega y un catedrático excepcional: el Profesor Tulio Rosembuj, mi querido amigo.

Su partida deja un vacío que solo puede llenarse con los recuerdos, las enseñanzas de sus libros y la gran huella que ha dejado en todos los que le hemos tratado profundamente.

Personalmente, quiero expresar mi profundo sentimiento por poder estar en este acto en recuerdo de una de las personas con la que más he convivido y con la que más he estado unido en numerosos proyectos. Y por ello expreso mi agradecimiento a los hijos de Tulio, Flavia, Diego y Alba por permitirme participar en este acto.

Nuestra relación se inicia en los años 80 al colaborar en distintos seminarios que Tulio organizaba en la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona. Tengo que reconocer que siempre fueron seminarios atípicos, ya que buscaba contenidos que no eran habituales en aquel tiempo, que abarcaban materias muy novedosas y por lo tanto muy interesantes para las personas que quisieran especializarse en aquellos temas tan novedosos en ese momento.

Tuve la fortuna de contar con su amistad, de compartir con él muchas charlas, debates y momentos de reflexión. Siempre fue un referente, no solo en el ámbito fiscal, sino también en lo personal.

Siempre admiré la capacidad que tenía por ver más allá de la realidad que nos rodeaba y buscar aspectos y contenidos, que posteriormente eran los que precisamente estaban de rabiosa actualidad. Recuerdo, especialmente cuando empezó a escribir sobre las criptomonedas, era el inicio de su aparición, y la verdad, lo único que lamento es no haberle hecho caso para comprar, pues luego como todos saben su valor se ha incrementado exponencialmente. Tengo que decir que por lo menos hasta lo que yo sé, él tampoco invirtió en ellas.

También recuerdo especialmente, que gracias a él pudimos adquirir el solar en la calle Aragón para que la Fundación Formación y Futuro que yo presidía y presido, edificara un edificio y que hoy en día lo tiene alquilado a EAE Business School para que realice sus cursos de formación.

Nos veíamos con frecuencia junto con Celia y Salomé y compartíamos todas las problemáticas que afectaban a nuestra función dentro de la universidad, los dos como catedráticos y yo en un periodo como decano. También recuerdo las veces que había ido a su despacho, para que me asesorara en problemáticas fiscales y relaciones familiares y siempre estaba dispuesto a escuchar, a aconsejar y a brindar su apoyo sin reservas y lo hacía con entusiasmo, con diligencia, con sabiduría y sin ningún interés crematístico.

Siempre he admirado la abnegación y la dedicación con la que llevó toda la enfermedad de Celia. Dejó prácticamente todo o casi todo para poder estar a su lado y vivir todos aquellos años permanentemente cuidándola. Al fallecer ella, se retiró a ese pueblecito del Ampurdán, Palau Sator, solo con sus perros y desde entonces nosotros íbamos a visitarle allí, primero cuando estaba todavía Celia y después desgraciadamente los tres solos. Era siempre la misma rutina, que se repetía todas las veces que nos veíamos. Lo recogíamos en su casa e íbamos a comer al restaurante Ibericen Ullastret y después visitábamos ese parque forestal que había creado cerca de Palau Sator y lo dejábamos en su casa habiendo debatido toda la problemática política y económica del país.

Cuando releo los tantos libros que escribió sigue ofreciendo esa clarividencia en afrontar aquellos temas fiscales que trataba, estableciendo reflexiones oportunísimas sobre los temas que analizaba, pero también he de decir, que en los mismos se desprende una gran humanidad en su contenido.

Todavía me parece imposible que no repitamos esas salidas de ir a recogerle a Palau Sator y hablar y debatir con él. Siempre tenía las ideas muy claras y algunas veces también discutíamos en aquellos temas en los que no coincidíamos. La verdad es que salíamos muy satisfechos de esos almuerzos, porque pensábamos que con lo que nosotros considerábamos que se debía hacer, la sociedad funcionaría mucho mejor.

Tengo un sentimiento profundo porque en la última oportunidad que estuvimos ahí, el pasado mes de julio en ese restaurante, me criticaba de que, a nuestra edad, la mía es parecida a la suya, estuviera tan activo yendo con tanta frecuencia a Madrid y teniendo que negociar con la Administración del Estado que me estaba produciendo mucha tensión. Me dijo esa frase que la llevo grabada: "*Fernando piensa que solo nos quedan 10 años*" y tristemente en septiembre él ya no estaba



Perder a un gran amigo que sabia que estava detras de mi y que podia acudir cuando lo necesitara, me ha dejado un vacío que todavía no creo que sea realidad Y que cualquier día vamos a ir a recogerle a Palau Sator para comer en el Iberic, y debatir con él todos los temas para arreglar esta sociedad.

Descansa en paz, querido Tulio. Tu vida fue un regalo para mi, y aunque hoy el dolor me embarga, encontraré consuelo en la certeza de que tu legado seguirá vivo en nuestras mentes, en nuestros corazones y en las generaciones futuras.

Muchas gracias

PROF. FERNANDO CASADO JUAN

University Professor
President of ASEPEYO

ENGLISH VERSION

Today, we gather with a deep sense of sadness, and with immense gratitude, to remember someone who was more than just a colleague and an exceptional professor: Professor Tulio Rosembuj, my dear friend.

His passing leaves a void that can only be filled with memories, the teachings in his books, and the profound impact he has had on all of us who knew him deeply.

Personally, I feel privileged to be part of this event in memory of one of the people I have spent the most time with and who I have been most closely connected to through numerous projects. For this reason, I would like to express my gratitude to Tulio's children, Flavia, Diego, and Alba, for allowing me to participate in this event.

Our relationship began in the 1980s when we collaborated in various seminars organized by Tulio at the School of Law of the University of Barcelona. I must admit that these seminars were always atypical, as he sought content that was uncommon at the time, covering very new subjects that were incredibly interesting to those who wanted to specialize in topics that were cutting-edge at that moment.

I was fortunate to enjoy his friendship and to share many conversations, debates, and moments of reflection with him. He was always a reference point, not just in the field of taxation, but also personally.

I have always admired his ability to look beyond the reality around us and to seek out aspects and content that would later become highly relevant. I particularly remember when he began writing about cryptocurrencies, just as they were emerging. The truth is, the only thing I regret is not having listened to him and invested in them, because as everyone knows, their value has skyrocketed. I must mention, though, that as far as I know, he did not invest in them either.

I also remember that, thanks to him, we were able to acquire the land on Aragón Street for the Fundación Formación y Futuro, which I chaired and still chair, allowing us to build a building that is now rented to EAE Business School for its training programs.

We saw each other frequently, along with Celia and Salomé, and we shared all the challenges that affected our roles within the university, both as professors and, in my case, as a former dean. I also recall the times I visited his office for advice on tax issues and family matters. He was always willing to listen, offer guidance, and provide support without hesitation, doing so with enthusiasm, diligence, wisdom, and without any financial interest.

I have always admired the selflessness and dedication with which he cared for Celia during her illness. He put aside almost everything to be by her side, living those years devoted to her care. When she passed away, he retired to the small village of Palau Sator in the Empordà, alone with his dogs. From then on, we visited him there, first while Celia was still with us and later, unfortunately, it was just the three of us. It was always the same routine, repeated every time we met. We would pick him up at his house, go to eat at the Iberic restaurant in Ullastret, and then visit the forest park he had created near Palau Sator. We would drop him off at home after discussing all the political and economic issues facing the country.

When I reread the many books he wrote, I continue to be struck by the insight he brought to the fiscal issues he addressed, offering timely reflections on the topics he analyzed. But I must also say that his writings reveal a great deal of humanity in their content.

It still seems impossible to me that we will not repeat those outings to pick him up in Palau Sator, to talk and debate with him. He always had very clear ideas, and sometimes we disagreed on certain issues. But the truth is, we always left those lunches satisfied, believing that the ideas we discussed could improve society.

I have a deep sense of loss, because the last time we were together, in July at the restaurant, he criticized me for being so active, for traveling to Madrid so often and dealing with the stress of negotiations with the State Administration. He said something to me that I will never forget: “Fernando, we only have ten years left,” and sadly, by September, he was no longer with us.

Losing a great friend, someone who I knew was always there for me, whom I could turn to when I needed him, has left me with a void that I still find hard to believe is real. One day, we will go back to pick him up at Palau Sator, eat at Iberic, and continue discussing how to fix this society.

Rest in peace, dear Tulio. Your life was a gift to me, and while today I am overwhelmed with pain, I take comfort in the certainty that your legacy will live on in our minds, in our hearts, and in future generations.

Thankyou so much.

PROF. ENRIC R. BARTLETT CASTELLÀ

Profesor titular de Derecho Público en Esade/
Universitat Ramon Llull

VERSIÓN EN ESPAÑOL

Mi agradecimiento, a la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona, que es mi alma mater, a la profesora Diví y a la señora Planas con quienes hemos colaborado durante años por iniciativa del profesor Rosembuj, y a sus hijos, Flavia, Diego y Alba, por hacerme el honor de permitirme participar en este acto.

Dado el gran sentido del humor de quien recordamos, orgulloso de sus raíces argentinas, comenzaré con una broma suya referida al Papa Francisco poco después de su elección por el colegio de cardenales: “Debe de ser excepcional, cuando a pesar de ser argentino, cae bien a todo el mundo”.

Salvando las distancias y el punto de exageración, me parece que lo podemos aplicar a Tulio Rosembuj. Mi admiración por él y la oportunidad de tratarnos, con intensidades diversas, a lo largo de 45 años y que me honrara con su amistad, nació en el curso 1979-1980, al ser él el profesor que tuvimos la fortuna que se nos asignara al grupo de tarde de la asignatura de “Hacienda Pública” de la entonces licenciatura en Derecho que yo cursaba. No me resisto a recordar que, en aquel momento, cuando las propuestas neoliberales empezaban a desplegar un dominio intelectual que duraría varias décadas, el año en que Mrs. Thatcher llegaba a Downing Street, nuestro profesor dedicó media clase a Juan Antonio Suanzes, fundador y primer presidente del Instituto Nacional de Industria. Es obvio que no era por afinidad ideológica. Trataba de hacernos pensar sobre el valor y el sentido de lo público, sobre la política industrial, algo que ahora, tras años de travesía del desierto, vuelve a estar de actualidad, basta con dar un vistazo al informe Draghi.

Quienes me han precedido se han referido a su capacidad docente, a su capacidad de identificar lo esencial en los problemas económico-sociales del tiempo que le tocó vivir, a su capacidad para adelantarse a ese tiempo planteando preguntas y respuestas a temáticas que, andando los años, serían, son! claves para articular nuestra convivencia, en el largo camino de la humanidad en persecución de la Justicia.

Si me permiten otro recuerdo, tuvo la gentileza de invitarme a participar como ponente, con otros profesores, en diversas sesiones dedicadas a la crisis económico-financiera de 2008-2009. La primera, tuvo lugar aquí al lado, en el aula

magna. Mi falta de publicaciones previas al respecto avala que no rehuía correr riesgos académicos. No me tiraron tomates y a mí, me dio la oportunidad de leer bastante al respecto. Pues bien, si aceptan una recomendación recuperen su libro de 2011, “La crisis financiera y el arbitraje fiscal internacional” subtítulo “Los productos y las entidades híbridas”, dedicado a sus hijos “por ayudarle a sobrevivir al olvido” en referencia a la situación de su amada esposa Celia. Se adelantó, en dos años, al proyecto BEPS de la OCDE, para afrontar las prácticas a nivel internacional de elusión, cuando no de evasión fiscal -como él añadiría-. Aún recuerdo algunas frases tuyas, como “renta sin Estado” o el “no impuesto como otra categoría de renta”. ¡Sigue de actualidad! No era crítico por significarse, por ocupar un nicho de mercado, que dirían mis colegas de máquetin en Esade, sino que pretendía cambiar el statu quo que consideraba injusto. Lo escuche feliz, hace unos años, al pensar que frente a estas prácticas insolidarias tenía, ahora, de su lado, a los EE. UU., al Reino Unido y a todo el G20.

Pocas cosas más satisfactorias intelectualmente, que compartir autoría con un profesor tuyo al que admiras. El 2022 tuve la fortuna de elaborar con él “Gas Costs in Increasing Electricity Prices in Europe Is Only Half the Story. Taxing Windfall Profits Better Than Regulatory Changes in a Rush”. Una aportación al debate, sin más pretensiones, que no conseguimos que nos publicaran fuera de Social Sciences Research Network (SSRN). El bromeaba diciendo que era la conspiración del pensamiento único. Pero lo que no es broma es lo que recordaba en su libro de 2021 “Complejidad y Resiliencia Fiscal”. Subtítulo “Riesgos sistémicos – Impuestos sistémicos”: *“La complejidad es el nombre de la realidad en la que habitamos. Es difícil de aceptar porque viene a destruir cualquiera de las certezas en las que crecimos. Esto sirve para cualquier reflexión y fracción de verdad a la que aspiremos. No hay respuestas simples que nos ayuden frente a los problemas actuales”*. Analizar el contexto con detalle, con pretensión de exhaustividad, a partir de lo cual proponer medidas es, de todas las lecciones que nos dejó, aquella que hoy, al recordarlo, me permito subrayar. En la actualidad no es lo que está de moda para ganar elecciones; pero si alguna cosa no importaba a Tulio Rosembuj era ir a la moda intelectual del momento.

Por no dar la razón a quienes en catalán dicen que, “quan li dones el micro a un professor universitari, ja has begut oli”/ “cuando le das el micro a un profesor universitario ya has bebido aceite”, en especial, si dice voy a ser breve, no lo diré.

Termino invitándolos a recordar su sonrisa, como de niño que ha hecho una pequeña diablura y su esperanza esforzada en un futuro más justo.

PROF. ENRIC R. BARTLETT CASTELLÀ

*Associate Professor at Esade Law School/
Universitat Ramon Llull*

ENGLISH VERSION

My thanks to the Faculty of Law of the University of Barcelona, my alma mater, Dr. Diví, and Mrs. Planas, with whom we have collaborated for years at the initiative of Professor Rosembuj, and to his children, Flavia, Diego, and Alba, for allowing me to participate in this event.

Given Tulio Rosembuj's great sense of humor and his pride in his Argentine roots, I will begin with a joke of his referring to Pope Francis shortly after his election by the College of Cardinals: "He must be exceptional when, despite being Argentine, everyone likes him."

Putting aside the exaggeration, we can apply this to Tulio Rosembuj. My admiration for him, and the opportunity to work together, with varying intensities, over 45 years, and to be honored with his friendship, began in the 1979-1980 academic year. He was the professor we were fortunate enough to have in the afternoon group for the subject of "Public Finance" in the law degree I was pursuing. I cannot resist recalling that, at that time, when neoliberal proposals were beginning to display intellectual dominance that would last for several decades, the year in which Mrs. Thatcher arrived in Downing Street, our professor dedicated half a class to Juan Antonio Suanzes, founder in 1941 and first president of the National Institute of Industry. Obviously, it was not due to ideological affinity with the Franco regime. Rather, he aimed to make us reflect on the value and meaning of public intervention in the economy, and industrial policy—something that, after years of neglect, is now back in the spotlight. Just look at the Draghi report.

Those who have preceded me have mentioned his teaching ability, his capacity to identify the essential aspects of the economic and social issues of his time, and his ability to anticipate future challenges by posing questions and answers to issues that, over the years, have become, and still are, key to articulating our coexistence on the long road of humanity in pursuit of justice.

If you will allow me another recollection, he was kind enough to invite me to participate as a speaker, along with other professors, in various sessions dedicated to the financial crisis of 2008-2009. The first took place next door, in the main hall. My lack of previous publications on the subject guarantees that he was open to taking

academic risks. The participants didn't throw tomatoes at me, and it was an opportunity that allowed me to read extensively on the subject.

Well, if you accept a recommendation, revisit his 2011 book *The Financial Crisis and International Tax Arbitration*, subtitled *Hybrid Products and Entities*, which he dedicated to his children “for helping him survive oblivion,” referring to the situation of his beloved wife Celia. He was two years ahead of the OECD's BEPS project, aimed at tackling international tax avoidance practices, if not tax evasion—as he would put it. I still remember some of his phrases, such as “income without the State” or “no tax as another category of income.”

He was not critical for the sake of criticism or for occupying a market niche, as my marketing colleagues at Esade would say, but he sought to change the status quo that he considered unjust. I listened to him with pleasure a few years ago when he remarked that, in the face of these unsupportive practices, he now had the US, the UK, and the entire G20 on his side.

Few things are more intellectually satisfying than sharing authorship with a teacher you admire. In 2022, I was fortunate to collaborate with him on *Gas Costs in Increasing Electricity Prices in Europe Is Only Half the Story: Taxing Windfall Profits Better Than Regulatory Changes in a Rush*. We intended to contribute to the ongoing debate on the energy market disruptions, without further pretensions, although we did not manage to get it published outside the Social Sciences Research Network (SSRN). He joked that it was the conspiracy of single thought. But what is not a joke is what he recalled in his 2021 book *Fiscal Complexity and Resilience*, subtitled *Systemic Risks – Systemic Taxes*: “Complexity is the name of the reality we inhabit. It is difficult to accept because it destroys any of the certainties we grew up with. This is useful for any reflection and fraction of truth to which we aspire. No simple answers will help us in the face of current problems.”

Analyzing the context in detail, with the aim of exhaustiveness, from which to propose measures, is, of all the lessons he left us, the one that today, in remembering it, I allow myself to underline. Nowadays, this approach does not win elections. Still, if one thing did not matter to Tulio Rosembuj, it was following the intellectual trends of the moment.

Not to give a point to those who in Catalan say, “quan li donesel micro a un professor universitari, ja has begutoli” (“when you offer a microphone to a university professor, you have drunk olive oil” meaning “You are in trouble / You are done for”), especially if he says, “I'm going to be brief,” I won't say it.

I conclude by inviting you to remember his smile, like that of a child who has done a little mischief, and his enduring hope for a more just future.

DRA. FLAVIA ROSEMBUJ GONZÁLEZ-CAPITEL

Doctora en Derecho.

VERSIÓN EN ESPAÑOL

Homenaje a Tulio Rosembuj

Un intelectual en el más puro sentido de la palabra, un hombre de ideas, visionario y de curiosidad infatigable.

Mentor de sus estudiantes—muy leal con sus amigos y protector de su familia – gran amor de Celia – dejó todo al lado para dedicarse día y noche a ella – y fue capaz de reconstruir una vida sin negarse a la tristeza, sin ser insensible al recuerdo perdido.

Disfrutaba plenamente de su soledad, pero nunca se sintió solo, estaba feliz con sus pensamientos, con sus perros, en su bosque, siguiendo una férrea rutina y disciplina que incluía pasear durante dos horas cada día – con sol, lluvia y frío – a través de los campos del Empordà para poder llevar a los perros sueltos, escuchando tangos. Yo tuve la gran suerte de pasar mucho tiempo con el cada verano.

A Tulio le sobrevino la muerte cuando estaba revisando su último libro que “*De la parte del Estado: lo político del impuesto*”.

Esta última obra nace de la pasión y la dedicación de nuestro padre, cuyo empeño en desentrañar las luces y sombras de la figura de Carl Schmitt fue un proyecto que, lamentablemente, no pudo ver completado en vida. Tulio, con su incansable rigor y profundo conocimiento del Derecho Tributario, pasó sus últimos meses investigando y reflexionando sobre un personaje tan complejo como C. Schmitt, a quien la historia ha tratado con divisiones y controversias.

Para algunos, C. Schmitt fue un hombre que caminó por los bordes más oscuros de la ética y la legalidad durante la Alemania nazi, mientras que otros lo consideran un genio jurídico que rompió barreras y estableció precedentes innovadores en el ámbito legal. Esta dualidad es, sin duda, lo que fascinó a nuestro padre y lo llevó a explorar, con minuciosidad y pasión, las múltiples facetas de su vida y su obra en la interpretación del papel del Estado.



Como siempre en su trayectoria, estudio lo que estaba por llegar: la fobia anti-Estado y anti-impuesto van juntas. Su origen es el temor que el Estado pueda ejercer su poder político y autoridad con autonomía de las potestades indirectas de los intereses privados.

La defensa del Estado fuerte es la defensa de la democracia. Sin democracia no hay Estado; sin Estado no hay democracia. Hay una lucha perpetua del Estado contra las fuerzas que buscan su destrucción. El Estado fuerte es vital en el sentido de cualidad y energía contra el Estado total policial administrativo.

Intelectual visionario, valiente y defensor de la justicia, ese fue Tulio Rosembuj. Fue mi ancla, mi roca, en cierta manera mi super poder secreto con el que pude disfrutar de una total y absoluta complicidad espiritual.

A él le hubiera encantado estar aquí con todos sus amigos y colegas con los que pasó tanto tiempo y tanto enriquecieron su vida. Gracias a todos de corazón.

Flavia

DR. FLAVIA ROSEMBUJ GONZÁLEZ-CAPITEL

Doctor in Law

ENGLISH VERSION

Homage to Tulio Rosembuj

An intellectual in the truest sense of the word, a man of ideas, a visionary with boundless curiosity.

A mentor to his students—he was very loyal to his friends and a protector of his family. He was Celia's great love. He left everything aside to dedicate himself day and night to our mother, Celia. And he was able to rebuild his life without denying his sadness, without being insensitive to the lost memories.

He fully enjoyed his solitude but never felt alone. He was content with his thoughts, his dogs, and his forest, following a strict routine and discipline that included walking for two hours every day—sun, rain, or cold—through the fields of Empordà, allowing the dogs to roam freely, all while listening to tangos. I was really blessed to spend a lot of time with him each summer.

Tulio passed away while reviewing his latest book: *“On the State: The Politics of Taxation.”*

This last work is born from the passion and dedication of our father, whose effort to unravel the lights and shadows of Carl Schmitt's figure was a project that, unfortunately, he could not see completed in his lifetime. Tulio, with his tireless rigor and profound knowledge of Tax Law, spent his last months researching and reflecting on such a complex figure as Carl Schmitt, who has been met by history with divisions and controversies.

For some, Schmitt was a man who walked on the darkest edges of ethics and legality during Nazi Germany, while others consider him a legal genius who broke barriers and established groundbreaking precedents in the legal field. This duality is undoubtedly what fascinated our father and led him to explore, with meticulousness and passion, the many facets of Schmitt's life and work, particularly in interpreting the role of the State.

As always, a precursor to what was to come: the anti-State and anti-tax phobia go hand in hand. Its origin lies in the fear that the State could exercise its political power and authority independently of the indirect powers of private interests.

The defense of a strong State is the defense of democracy. Without democracy, there is no State; without the State, there is no democracy. There is a perpetual struggle of the State against the forces that seek its destruction. The strong State is vital in terms of its quality and energy against the totalitarian police-administrative State. The State must necessarily discipline the market and the economic order if it seeks to maintain supremacy in the social order. There is no civic protection of the future or human security without the guarantee of the State. Political movements against the State contain the core of anti-tax sentiment and undermine its autonomy from the market. Anti-tax sentiment is the extreme modern version of anti-State.

A visionary, courageous intellectual and defender of justice, that was Tulio Rosembuj. To me, he was my anchor, my rock, in a way, my secret superpower, with which I was able to enjoy total and absolute spiritual complicity.

He would have loved to be here with all his friends and colleagues with whom he spent so much time and who so greatly enriched his life. Thank you all from the bottom of my heart.

Flavia