

# 2024

263 ZK  
azaroa

N.º 263  
noviembre

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

ARTIKULUEN AUKERAKETA ETA  
ADMINISTRAZIO-DOKTRINA  
ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZA  
OGASUN ETA FINANTZA SAILA

SELECCIÓN DE ARTÍCULOS Y DOCTRINA  
ADMINISTRATIVA  
DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y FINANZAS

ONAKO HAUEKIN LANKIDETZAN:  
EN COLABORACIÓN CON:

EUSKO JAURLARITZA  
LIBURUTEGI NAGUSIA



GOBIERNO VASCO  
BIBLIOTECA GENERAL

# SAYDA

## SUMARIO

	AUTORES	ARTÍCULOS
A01	JESÚS MARÍA MONTERO	<u>El debate fiscal y las utopías necesarias</u> Temas para el debate, N.º 359 (noviembre), 2024
A02	DOMINGO JESÚS JIMÉNEZ-VALLADOLID	<u>Las soluciones multilaterales para la tributación de la economía digital</u> Del fracaso de la cuantía a del Pilar 1 a las dudas sobre el art. 12b del monu Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024
A03	MARTA CAMPO GONZALO	<u>Renovarse o morir. La reforma necesaria del impuesto sobre sucesiones</u> Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024

<b>A04</b>	LARA ONTANEDA IGLESIAS TESA MOLLÀ VILLAR	<u>Las obligaciones informativas fiscales en el ámbito de las monedas virtuales</u> Análisis del reciente RD 249/2023, de 4 de abril Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024
<b>A05</b>	JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ	<u>El paquete «Objetivo 55»: la fiscalidad y su base legal en el derecho de la Unión Europea</u> Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 500, 2024
<b>A06</b>	MARTA VAL JIMÉNEZ	<u>La fiscalidad energética en la Unión Europea</u> Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 500, 2024
<b>A07</b>	MIGUEL DE HARO IZQUIERDO	<u>La revisión de la directiva que regula el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea (RCDE) y sus aspectos fiscales</u> Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 500, 2024
<b>A08</b>	ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ	<u>A vueltas con el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables</u> Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 500, 2024
<b>A09</b>	JUAN IGNACIO GOMAR SÁNCHEZ	La tasa local sobre los residuos domésticos Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 500, 2024
<b>A10</b>	M. <sup>a</sup> ÁNGELES DÍEZ MORENO	<u>Perspectivas de la fiscalidad de la energía nuclear en el derecho tributario ambiental en la Unión Europea: el reglamento de taxonomía de la Unión Europea y el Plan Industrial del Pacto Verde</u> Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 500, 2024
<b>A11</b>	FERNANDO SERRANO ANTÓN	<u>El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de energía en España: su discolorada base legal europea, sus problemas de compatibilidad como medida equivalente con el reglamento de la Unión Europea y su potencial inconstitucionalidad</u> Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 500, 2024
<b>A12</b>	ALFONSO FERNANDO ALTAVA GONZÁLEZ	<u>Las implicaciones fiscales de la actividad de los agentes en el IVA</u> Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento, N.º 83, 2024
<b>A13</b>	JORDI BONSHOMS GUZMÁN	<u>Inspectores y Fiscales</u> Investigar y perseguir la defraudación tributaria en España Indret: Revista para el Análisis del Derecho, N.º 4, 2024
<b>A14</b>	ARTUR CALBETÓ MARZO MERCÈ SALA-RÍOS	<u>La conjunción entre la política monetaria y la política fiscal en España</u> Análisis del período 2021-2023 Boletín económico de ICE, N.º 3174-3175

A15	GRACIA M. LUCHENA MOZO	<p><u>Fiscalidad de la empresa familiar en España</u> Un apunte</p> <p>Studi Tributari Europei, ISSN-e 2036-3583, Nº. 13, 2023</p>
A16	SONIA MAURICIO SUBIRANA	<p><u>Ayudas de Estado y excepciones al régimen de las regiones ultraperiféricas en la Unión Europea</u></p> <p>Studi Tributari Europei, ISSN-e 2036-3583, Nº. 13, 2023</p>
A17	JAVIER LASARTE ÁLVAREZ	<p><u>Desequilibrio entre los principios constitucionales de tributos y gastos públicos</u></p> <p>Studi Tributari Europei, ISSN-e 2036-3583, Nº. 13, 2023</p>
A18	MARTA GONZÁLEZ APARICIO	<p><u>A vueltas con la amortización del fondo de comercio financiero y su adecuación al Derecho de la Unión Europea</u></p> <p>Studi Tributari Europei, ISSN-e 2036-3583, Nº. 13, 2023</p>
A19	LORENA VIÑAS RUEDA	<p><u>Incentivos fiscales previstos en la Ley de Empresas Emergentes</u></p> <p>Economía industrial, N.º 432, 2024</p>
A20	ENRIQUE ORTEGA CARBALLO IVÁN ESCRIBANO RUIZ	<p><u>Modificación de la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros tras la transposición de la Directiva 2016/1164</u></p> <p>Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 115, 2024</p>
A21	RAQUEL ÁLAMO CERRILLO	<p><u>Incentivos al alquiler de vivienda vs. adquisición</u></p> <p>Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 115, 2024</p>
A22	CARLOS LAMOCA PÉREZ	<p><u>Gravamen de inmuebles urbanos en IRPF: situaciones de doble imposición con Plusvalía municipal e IBI</u></p> <p>Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 115, 2024</p>
A23	GRACIA MARÍA LUCHENA MOZO	<p><u>Hacia la transición hídrica a través de la fiscalidad y la economía circular</u></p> <p>Revista catalana de dret públic, N.º 68, 2024</p>
A24	FRANCISCO CLAVIJO HERNÁNDEZ	<p><u>El Manual de Derecho Tributario del profesor A. Génova Galván</u></p> <p>Hacienda Canaria, N.º 61, 2024</p>
A25	CARLOS PORTUGUÉS CARRILLO	<p><u>REF y ayudas de estado</u></p> <p>Una actualización y adaptación constante a la normativa europea</p> <p>Hacienda Canaria, N.º 61, 2024</p>

A26	ALEJANDRO FERNÁNDEZ CARLOS SALDAÑA	Análisis internacional del impuesto a las grandes fortunas Economist & Jurist, N.º 284, 2024
A27	STANISLAS DE BOURGUES	<u>Los beneficios fiscales de la retribución flexible en la guerra por el talento</u> Capital humano, N.º 401 (octubre), 2024
A28	RODOLFO SALASSA BOIX	<u>Imposición ambiental en España: últimas tendencias y nuevos desafíos</u> RJIB. Revista jurídica de les Illes Balears, N.º 24, 2023
A29	RODOLFO SALASSA BOIX	<u>La propuesta catalana para gravar las emisiones del transporte marítimo</u> ¿Una nueva oleada de impuestos propios? Anales de derecho, Vol. 41, 2024
A30	ELVIRA ARROYO	Marco fiscal para garantizar la reducción del déficit y la deuda Escritura pública, N.º 145, 2024
A31	FERNANDO GEIJO	La presión normativa y fiscal del empresario Escritura pública, N.º 145, 2024
A32	FERNANDO GEIJO	Coto a los paraísos fiscales Escritura pública, N.º 146, 2024
A33	FERNANDO SERRANO ANTÓN	Avances UE-ONU sobre el nuevo marco fiscal internacional, Informe anual de tributación de la Comisión, Informe sobre el estado de los distintos procedimientos de aprobación en materia fiscal y otras cuestiones Unión Europea Aranzadi, N.º 8-9, 2024
A34	JAVIER ARMENTIA BASTERRA	<u>El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su Reforma (IV)</u> Forum fiscal, N.º 313, 2024
A35	ASIER GUEZURAGA UGALDE	<u>Anteproyecto de Norma Foral de Medidas Tributarias para 2024</u> Una nueva vuelta de tuerca a la patrimonialidad sobrevenida Forum fiscal, N.º 313, 2024
A36	FÓRUM FISCAL	Crónica del mes: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Araba, Bizkaia y Gipuzkoa presentan las líneas maestras de la revisión fiscal</li> <li>- La Diputación de Álava defiende la revisión fiscal y anima a la oposición a presentar sus propuestas</li> <li>- Diputación de Bizkaia, "satisfecha" con la reforma fiscal, está dispuesta a ampliar su mayoría en la Juntas</li> <li>- Gipuzkoa apuesta por una reforma fiscal armonizada con el resto de diputaciones y dice que la propuesta "no es cerrada"</li> <li>- Gobierno central e instituciones vascas modifican el Concierto para incrementar el autogobierno financiero de Euskadi</li> </ul> Forum fiscal, N.º 313, 2024

A37

IÑAKI ALONSO  
ARCE

De reformas fiscales

Forum fiscal, N.º 313, 2024

**AUTORES****DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

<b>D01</b>	JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID	<u>Variación de la jurisprudencia del tribunal de justicia de la Unión Europea en perjuicio del contribuyente y efectos vinculantes de las consultas tributarias</u> Una visión crítica de la sts de 26 de junio de 2024  Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024
<b>D02</b>	CONSUELO ARRANZ DE ANDRÉS	Tratamiento de las pérdidas patrimoniales por transmisiones lucrativas en el IRPF. Una valoración crítica de la doctrina del Tribunal Supremo STS de 12 de abril de 2024, rec. Núm. 8830/2022  Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024
<b>D03</b>	ALBERTO VEGA GARCÍA	Deslocalización de contribuyentes entre comunidades autónomas, punto de conexión y domicilio fiscal STS de 15 de abril de 2024, rec. Núm. 9082/2022  Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024
<b>D04</b>	JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ	La sociedad en constitución y su tributación STS de 17 de junio de 2024, rec. Núm. 331/2023  Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024
<b>D05</b>	CARLOS PEDROSA LÓPEZ	El principio de efectividad garantiza el derecho del consumidor a solicitar la devolución del impuesto soportado indebidamente STJUE de 11 de abril de 2024, c-316/22  Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024
<b>D06</b>	CARLOS PEDROSA LÓPEZ	Tipo impositivo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos es contrario al derecho de la Unión Europea STJUE de 30 de mayo de 2024, c-743/22  Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024
<b>D07</b>	CARLOS PEDROSA LÓPEZ	Exenciones del impuesto sobre actos jurídicos documentos contrarias a la libre circulación de capitales STJUE de 20 de junio de 2024, c-420/23  Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024
<b>D08</b>	JESÚS GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ	<u>La libertad de establecimiento como límite al control del cumplimiento de las obligaciones de colaboración tributaria de las plataformas digitales</u> Comentario a la STJUE de 22 de diciembre de 2022  Studi Tributari Europei, N.º 13, 2023

D09	GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA	<p><u>La tensión entre valor normal de mercado en IVA y en Precios de transferencia, a raíz de los casos Högkullen (asunto C-808/23) y Jupiter (Tribunal de Primer instancia, Reino Unido)</u></p> <p>Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 115, 2024</p>
D10	NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ	<p>Servicios audiovisuales «bajo demanda» mediante plataforma de una entidad residente</p> <p>Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 31 de julio de 2024 (V01824-24)</p> <p>Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 115, 2024</p>
D11	ANTONIO MARTÍNEZ ALFONSO	<p>Reflexiones prácticas en torno a cuestiones conflictivas en el tratamiento en el IVA e IRPF correspondiente a la cesión de vehículos de uso mixto a empleados, socios y personal directivo. Caso práctico Parte II</p> <p>Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 23 de marzo de 2011 (V0745-11); 30 de mayo de 2011 (V1379-11); 25 de abril de 2012 (V0891-12).</p> <p>Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 115, 2024</p>
D12	J. JAVIER PÉREZ- FADÓN MARTÍNEZ	<p>Doctrina reciente de la Dirección General de Tributos sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones</p> <p>Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 3 de julio de 2024 (V1604-24), 10 de julio de 2024 (V1682-24) y 11 de julio de 2024 (V01705-24)</p> <p>Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 115, 2024</p>
D13	ROBERTO ALONSO GÓMEZ	<p>El plazo de devolución del IVA: ¿desigualdad de trato entre empresarios y profesionales establecidos y comunitarios no establecidos en el TAI?</p> <p>STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) núm. 1270/2024, de 15 julio (JUR 2024, 234028)</p> <p>Revista Aranzadi Doctrinal, N.º 10, 2024</p>
D14	CARLOS JERICÓ ASÍN	<p>Tributación en el IRNR de la transmisión de los derechos federativos de un jugador de fútbol</p> <p>STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Secc. 2ª) 373/2024, de 4 marzo (JUR 2024, 89222)</p> <p>Revista Aranzadi Doctrinal, N.º 9, 2024</p>
D15	JUAN DE DIOS REYES RASCÓN	<p>La regulación interna del impuesto sobre la renta de no residentes</p> <p>Una normativa modificada a golpe de sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea</p> <p>Gaceta fiscal, N.º 456, 2024</p>
D16	FERNANDO SERRANO ANTÓN	<p>Sobre el carácter selectivo de la ventaja otorgada al grupo Apple por los acuerdos fiscales con Irlanda, la Nueva Comisión Europea y cuestiones propias del TJUE</p> <p>Unión Europea Aranzadi, N.º 10, 2024</p>

## DOCUMENTOS DE INTERÉS

**COYUNTURA EN UN CLIC — NOVIEMBRE 2024**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO  
GOBIERNO VASCO  
<https://www.euskadi.eus/coyuntura-en-un-click/web01-a2ogaeko/es/>

**TERMÓMETRO ECONÓMICO (OCTUBRE 2024)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO  
GOBIERNO VASCO  
<https://www.euskadi.eus/termometro-economico/web01-a2ogaeko/es/>

**ASTEKONOMIA (SEMANA DEL 4 AL 8 DE NOVIEMBRE 2024)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO  
GOBIERNO VASCO  
[https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/astekonomia\\_web/es\\_clic/index.shtml](https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/astekonomia_web/es_clic/index.shtml)

**ASTEKONOMIA (SEMANA DEL 11 AL 15 DE NOVIEMBRE 2024)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO  
GOBIERNO VASCO  
[https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/astekonomia\\_web/es\\_clic/index.shtml](https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/astekonomia_web/es_clic/index.shtml)

**ASTEKONOMIA (SEMANA DEL 18 AL 22 DE NOVIEMBRE 2024)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO  
GOBIERNO VASCO  
[https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/astekonomia\\_web/es\\_clic/index.shtml](https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/astekonomia_web/es_clic/index.shtml)

**ASTEKONOMIA (SEMANA DEL 25 AL 29 DE NOVIEMBRE 2024)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO  
GOBIERNO VASCO  
[https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/astekonomia\\_web/es\\_clic/index.shtml](https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/astekonomia_web/es_clic/index.shtml)

# Artículos

---

---

# A01

## El debate fiscal y las utopías necesarias



Temas para el debate, N.º 359 (noviembre), 2024

Jesús María Montero  
Universidad Complutense  
Madrid

### *RESUMEN*

La fiscalidad es una de las herramientas más potentes que tiene la política para orientar el futuro desde el presente. Para impulsar aquellas transformaciones que son necesarias en las sociedades que aspiran a un mundo más justo. Por ello, hablar de impuestos y utopías no sólo no es paradójico, sino que en los últimos años se están produciendo importantes debates que conviene analizar. Uno de ellos es el relativo a la tributación de la riqueza y el otro tiene que ver con avanzar de manera cooperativa en la capacidad y en la progresividad de los sistemas tributarios, para garantizar ingresos suficientes que permitan a los diferentes países fortalecer las políticas públicas y responder a los desafíos de una economía globalizada.

# A02

Las soluciones multilaterales para la tributación de la economía digital

Del fracaso de la cuantía A del Pilar 1 a las dudas sobre el art. 12b del mconu

Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024



Domingo Jesús Jiménez-Valladolid  
Universidad Autónoma  
Madrid

## *RESUMEN*

La tributación de las rentas obtenidas por las empresas de la economía digital constituye uno de los retos de más importancia para nuestro sistema de fiscalidad internacional. En el momento actual, gran parte de los Estados de la comunidad internacional han optado por soluciones unilaterales para afrontar estos retos en tanto se trabajaba en soluciones multilaterales por parte de algunas organizaciones internacionales. Sin embargo, parece claro que la solución auspiciada por la OCDE y el G-20 no va a obtener suficiente apoyo, por lo que deben valorarse otras opciones a nivel multilateral. En este trabajo se examina la propuesta de la Cuantía A del Pilar 1 de la OCDE y el G-20 y la solución de la ONU plasmada en el art. 12B de su Modelo de convenio, así como sus eventuales resultados de cara a plantear si estas opciones multilaterales pueden dar una respuesta homogénea a los retos de la economía digital.

# A03

## Renovarse o morir. La reforma necesaria del impuesto sobre sucesiones

Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024



Marta Campo Gonzalo  
Juez del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción N° 1  
Medina del Campo (España)

### *RESUMEN*

Desde hace unos años el Impuesto sobre Sucesiones atraviesa por una crisis existencial. A pesar de sus fuertes raíces históricas y de su amplia presencia internacional, cada vez son más las voces críticas que se alzan contra este tributo. El intenso debate político, social y mediático ha trascendido al ámbito académico, con propuestas que abogan por una reforma estatal que pase por la necesaria armonización y simplificación del impuesto, para de esta forma mejorar su percepción pública y garantizar su pervivencia en el sistema tributario español.

# A04

## Las obligaciones informativas fiscales en el ámbito de las monedas virtuales

### Análisis del reciente RD 249/2023, de 4 de abril

Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024



Lara Ontaneda Iglesias  
Jueza (España)

Tesa Mollà Villar  
Jueza (España)

## *RESUMEN*

En un análisis del estado actual de las obligaciones informativas fiscales en materia de monedas virtuales, se ha puesto de relieve que la regulación resulta, aún hoy en día, deficiente. Deficiencia que se expresa en la imposibilidad de los distintos legisladores de atinar con una regulación exhaustiva que pueda perseguir los ilícitos fiscales, dada la complejidad de un mundo virtual capitalizado en el que se aspira por parte de individuales ajenos a la banca y a la intervención estatal, a ostentar criptoactivos volátiles en cuanto a su valor, que integren sus patrimonios sin necesidad de declararlo.

# A05

El paquete «Objetivo 55»: la fiscalidad y su base legal en el derecho de la Unión Europea



Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 500, 2024

José María Cobos Gómez  
Universidad Pontificia Comillas

## *RESUMEN*

La Unión Europea ha apostado por asumir el liderazgo internacional de la respuesta ante la crisis climática. Dicho protagonismo se ha concretado en el Pacto Verde Europeo, que pretende afrontar los desafíos ambientales a través de una nueva estrategia de crecimiento sostenible para alcanzar la neutralidad climática en 2050. En este contexto, la Unión Europea ha asumido con carácter vinculante dicho objetivo de neutralidad climática, lo que requiere alcanzar en 2030 el objetivo intermedio de lograr una reducción de las emisiones netas de al menos un 55 % con respecto a los niveles de 1990. En cumplimiento de dicho mandato, el paquete de medidas Objetivo 55 o Fit for 55, aprobado por la Comisión, persigue la adaptación de las políticas de la Unión en materia de clima, energía, uso del suelo, transporte y fiscalidad a dichos objetivos.

En este trabajo se aborda el papel de la fiscalidad ante la crisis climática, su encuadramiento en el paquete Objetivo 55 y las principales medidas allí contenidas, como son la revisión de la directiva sobre fiscalidad de la energía, el mecanismo de ajuste por carbono en frontera y la revisión del régimen de ayudas de Estado.

# A06

## La fiscalidad energética en la Unión Europea

Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 500, 2024



**Marta Val Jiménez**  
Gerente Senior Datos Maestros y Soporte  
Repsol

### *RESUMEN*

El marco normativo de la fiscalidad energética en la Unión Europea está armonizado mediante dos directivas; una de las cuales, la de tributación específica de los productos energéticos y de la electricidad, está siendo objeto de revisión desde julio de 2021. Dicha revisión se incluye dentro del paquete de medidas conocido como «Objetivo 55» y pretende que la tributación de la energía pueda utilizarse como una herramienta más en la consecución de los exigentes objetivos de la política actual de clima de la Unión Europea. Sin embargo, es una de las pocas iniciativas de este paquete (por no decir la única) que aún no se ha finalizado debido a la regla de la unanimidad que aplica en la aprobación de las directivas en materia de fiscalidad.

En este estudio se describen los elementos más relevantes de las dos directivas que regulan la fiscalidad energética europea en la actualidad, para, a continuación, señalar los motivos por los que es necesario actualizar este marco normativo con el fin de adecuarlo a los retos climáticos plasmados en el Pacto Verde Europeo, así como las dificultades para conseguirlo.

# A07

La revisión de la directiva que regula el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea (RCDE) y sus aspectos fiscales



Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 500, 2024

Miguel de Haro Izquierdo  
Universidad Complutense  
Madrid

## *RESUMEN*

La Unión Europea se ha alzado como uno de los entornos políticos y sociales más dinámicos y punteros en la promoción de una Europa sostenible centrada en las políticas de impulso medioambiental, con el objetivo de convertir el viejo continente en el espacio geográfico más avanzado en el establecimiento de políticas verdes.

Los objetivos específicos en materia de emisión de gases de efecto invernadero son los de lograr una Europa «climáticamente neutral» en 2050, con una emisión neta nula de gases de efecto invernadero para esa fecha. Para alcanzar dichos objetivos, uno de los instrumentos más destacado es el impulso del mercado de derechos de emisión de gases por la Unión Europea, con el que se pretende reducir las emisiones de gases de efecto invernadero.

El presente trabajo aborda el mecanismo de funcionamiento de un mercado de derechos de emisión y, de manera explícita, las novedades regladas más recientemente por la Unión a través de diferentes directivas que van a tener una trascendencia vital en la economía comunitaria. Paralelamente, se abordan los efectos de la tributación de los derechos de emisión y la fiscalidad del nuevo régimen de derechos y su regulación en el mercado de emisiones.

# A08

## A vueltas con el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables

Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 500, 2024



Antonio Fernández de Buján y Arranz  
CUNEF Universidad

### *RESUMEN*

En el presente trabajo, enmarcado en el ámbito de la fiscalidad de los impuestos especiales, se realiza un análisis de determinados aspectos relevantes del nuevo impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables que se incardina en el Ley de residuos y suelos contaminados. Se trata de un impuesto estatal, aplicable en todo el territorio español, de carácter indirecto y de naturaleza real que grava, en fase única, determinados consumos específicos, tales como envases no reutilizables que contengan plástico, los productos plásticos semielaborados destinados a su obtención o los productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de estos.

En concreto, el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables recae sobre la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de dichos productos que vayan a ser objeto de utilización en el mercado español. Además, el concepto de «envase» debe entenderse en sentido amplio; así, se define como todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, por lo que su ámbito objetivo se amplía extraordinariamente, así como los obligados tributarios al referido impuesto.



M.<sup>a</sup> Ángeles Díez Moreno  
Universidad a Distancia de Madrid

## RESUMEN

La energía nuclear representa aproximadamente el 26 % de la electricidad producida en la UE y cada uno de los Estados miembros es soberano a la hora de decidir su inclusión en sus respectivos sistemas energéticos. El reglamento sobre taxonomía de la Unión Europea reconoce el importante papel que desempeñará esta tecnología para afrontar el reto de la descarbonización, llegando incluso a impulsar programas de desarrollo de nuevos reactores, lo cual supone nuevas perspectivas para el sector nuclear. Este nuevo horizonte plantea la necesidad unas bases comunes para configurar un régimen de imposición apropiado que reconozca la contribución de esta tecnología baja en carbono a la vista de los principios del derecho tributario ambiental de la Unión Europea y la finalidad que persigue la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, que no es otra que garantizar la coherencia entre la fiscalidad de la energía y los objetivos climáticos de este Pacto Verde. Siendo verdes las inversiones nucleares que se lleven a cabo cumpliendo con los requisitos europeos de una gestión responsable de los residuos, al igual que las renovables, la carga fiscal que se deberá asignar a la energía nuclear será el tipo mínimo de 0,15 €/GJ, tipo que se aplicará a la electricidad, a los biocombustibles y biogás sostenible avanzados y a los combustibles renovables de origen no biológico, como el hidrógeno renovable. Este tipo mínimo deberá complementarse con los tributos que se establezcan sobre el riesgo asociado a esta tecnología de forma adecuada y, sobre todo, teniendo en cuenta que todas las centrales europeas cumplen las normas de seguridad en su operación, así como respecto a la gestión de los residuos que establece la Unión Europea para así evitar el establecimiento de tributos que lo graven repetida y acumulativamente sin ninguna finalidad extrafiscal, como ha ocurrido en España.

# A11

El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de energía en España: su díscola base legal europea, sus problemas de compatibilidad como medida equivalente con el reglamento de la Unión Europea y su potencial inconstitucionalidad

Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 500, 2024



Fernando Serrano Antón  
Universidad Complutense de Madrid

## *RESUMEN*

Este trabajo se centra: (i) en la legitimidad, desde una perspectiva jurídica, del gravamen temporal energético aprobado por el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, considerando el uso de la ley de emergencia; y (ii) en el contraste basado en el derecho y la jurisprudencia del TJUE con la implementación española del gravamen temporal energético sobre los beneficios extraordinarios de los proveedores de hidrocarburos para así determinar su compatibilidad con el derecho europeo. El análisis realizado nos lleva a mantener algunas dudas sobre el mecanismo legal utilizado por la Unión Europea para su aprobación, así como su compatibilidad con las libertades fundamentales de la Unión. También somos críticos con la forma de implantar en España este gravamen temporal energético previsto en el reglamento citado. Tanto el TJUE como el TEDH tendrán la última palabra.

# A12

## Las implicaciones fiscales de la actividad de los agentes en el IVA

Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento, N.º 83, 2024



Alfonso Fernando Altava González  
Universitat de València

### *RESUMEN*

La doctrina jurisprudencial viene pronunciándose en el último lustro sobre la disconformidad con el derecho interno de una mecánica empleada por Clubes, agentes y jugadores amparada por la normativa de la FIFA para mutar la posición del receptor de los servicios prestados por los agentes en el desarrollo de su actividad profesional, de la que se derivan notables efectos en sede tributaria. Es en los últimos tiempos cuando la propia doctrina del Tribunal Supremo cuestiona la actuación de los órganos administrativos a la hora de regularizar la situación de los participantes en la citada mecánica, abriendo la veda a la interposición de múltiples recursos de casación que acaben por anular las liquidaciones y sanciones dictadas en virtud de regularizaciones inválidas. En este contexto, se sitúa el presente trabajo en el que se pretende realizar un profundo análisis de la doctrina jurisprudencial mencionada y tratar de adivinar cómo podría ser resuelta la cuestión en un futuro próximo.



Jordi Bonshoms Guzmán  
Universitat Pompeu Fabra  
Barcelona

## SUMARIO

1. Introducción
2. Antecedentes: investigar y perseguir la delincuencia de cuello blanco
3. La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)
4. La Fiscalía de (área especializada) Delitos Económicos
5. Conclusiones
6. Bibliografía

## RESUMEN

La dificultad y complejidad para detectar e investigar la defraudación tributaria supone un reto para el sistema de justicia penal. En España, los órganos de control que tienen una importancia decisiva en la investigación y persecución del delito fiscal son la Agencia Tributaria y la Fiscalía del área especializada en Delitos Económicos. Este artículo analiza el proceso de investigación de la defraudación tributaria que suele iniciarse en la Agencia Tributaria y que acaba en manos de la Fiscalía de Delitos Económicos para su posterior judicialización. Dos elementos son indispensables para entender la conexión entre la vía administrativa y el proceso penal: la liquidación vinculada a delito (LVD) y el informe pericial que se remite a Fiscalía. El trabajo de inspectores y fiscales es fundamental para entender el grado de éxito de la persecución del delito de defraudación tributaria en sede judicial.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

Con el concepto de «delincuencia de cuello blanco» (white-collar criminality), SUTHERLAND acuñó en 1939 uno de los conceptos más populares en criminología, pero también uno de los más complejos. La metáfora introdujo de forma exitosa una tipología delictiva hasta entonces inexplorada por la ciencia criminológica: los delitos cometidos por las élites, los poderosos o personas de un estatus socioeconómico elevado en el seno de sus negocios. En la década de los cuarenta del siglo XX, la teoría de SUTHERLAND supuso un cambio de paradigma criminológico, no solo por la ampliación del objeto de estudio, sino también por la explicación que trataba de responder a la motivación de los delincuentes de cuello blanco. Mientras la mayoría de las teorías criminológicas se centraban en analizar la delincuencia convencional y su etiología relacionada con la pobreza o causas patológicas, SUTHERLAND propuso la teoría de la asociación diferencial para explicar que los profesionales de negocios y ejecutivos aprenden en sus propios círculos a cometer cierto tipo de delitos económicos. Desde entonces, la importancia de investigar la delincuencia de cuello blanco no ha dejado de acrecentarse. A medida que avanzaba el siglo XX, las crisis financieras que sacudían a las economías occidentales pusieron en la agenda criminológica los delitos financieros cometidos por entidades de ahorro e inversión. El siglo XXI se inauguraba con una de las mayores crisis financieras de la historia—la Gran Recesión de 2007- 2008—impulsando un nuevo embate de investigaciones criminológicas sobre los delitos de los poderosos.

A la luz de la última crisis financiera, del creciente poder económico y político de las empresas multinacionales y de la complejidad de los delitos económicos en la era de la globalización, la delincuencia de cuello blanco es hoy más relevante que en los tiempos de SUTHERLAND. Uno de los principales retos de la criminología ha sido desplegar una agenda común para investigar la delincuencia económica. En las décadas que siguen a la Gran Recesión de 2007-2008, una parte importante de la criminología se centró en desarrollar nuevas conceptualizaciones teóricas sobre los daños y delitos perpetrados por los «poderosos» al amparo de la globalización y financiarización de la economía. Sin embargo, menor atención se ha prestado a cuestiones relacionadas con la investigación empírica de los delitos de cuello blanco y su control penal. ¿Qué sabemos de las instituciones existentes que están al alcance de investigar y perseguir los delitos de los poderosos? ¿Qué esfuerzos dedica el sistema de justicia penal a su investigación? ¿Qué sabemos a nivel de criminología comparada en materia de delitos económicos?

Este artículo inicia una investigación sobre el control social del delito de defraudación tributaria. El delito de defraudación tributaria constituye uno de los más genuinos ejemplos de delito económico con el que se trata de proteger no solo el erario público, sino también la política socioeconómica con incidencia sobre el ahorro, la inversión y la distribución de la renta nacional. El potencial lesivo de la defraudación tributaria para la financiación de los servicios públicos y su dificultad para investigarlos y perseguirlos han hecho de este delito una de las principales preocupaciones de las instituciones de control. En la última década, las estadísticas oficiales recogen un aumento de la defraudación tributaria. De acuerdo con los datos del Instituto Nacional de Estadística (2024), en el año 2013 se registraban 7.876 defraudaciones, cifra que aumenta hasta el 2022 con más de 25.000 defraudaciones. Del mismo modo, el rendimiento de las agencias del Sistema de Justicia Penal también aumenta: en el año 2013 se registraban 647 condenados por delito contra la Hacienda Pública, mientras que en 2022 aumenta a 1.094 condenados.

..//..



Artur Calbetó Marzo  
Universitat de Lleida

Mercè Sala-Ríos  
Universitat de Lleida

## SUMARIO

1. Introducción
2. La política fiscal en España (2021-2023)
3. La política monetaria de la UEM (2021-2023)
4. Interrelación entre la política monetaria de la UEM y la política fiscal española (2021-2023)
5. Conclusiones

Bibliografía

## RESUMEN

La política fiscal y la política monetaria son diferentes en cuanto a su concepción, sus objetivos y los agentes económicos que se ven involucrados. No obstante, plantean elementos comunes, como su afección en el funcionamiento normal de la economía o la interoperabilidad. El principal objetivo de este estudio es analizar su conjunción e interrelación en el seno de la economía española en el período 2021-2023, teniendo en cuenta el carácter único de la política monetaria dentro de la zona euro. El período de estudio resulta de interés porque muestra un claro estrés económico surgido a raíz de las múltiples situaciones sanitarias, bélicas y sociales que se han producido a lo largo de los últimos años. El análisis permite ver que, dentro del período, se observan dos momentos distintos que pasan de una interrelación de colaboración con un objetivo común a una interrelación enfrentada por la persecución de objetivos conflictivos.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

La política fiscal y la política monetaria se configuran como dos elementos esenciales para el funcionamiento y la salud de una economía.

Aunque estas políticas sean independientes y diferentes en cuanto a su concepción, sus objetivos y los agentes económicos que se ven involucrados están relacionados entre sí y plantean elementos comunes, como ahora su afección en el funcionamiento normal de la economía o la interoperabilidad. Tanto es así que, muchas veces, el resultado de una determinada política fiscal implementada puede afectar de forma manifiesta al resultado de una política monetaria y a la inversa. Por tanto, aunque se planteen como independientes, la forma en que ambas interactúan es fundamental para el desarrollo de la economía y para que una determinada medida alcance sus objetivos. El propio Banco Central Europeo (BCE) (Debrun et al., 2021) indica que ambos instrumentos son importantes para la buena salud de la economía, influyendo en ella de manera distinta pero frecuentemente interrelacionada.

En este sentido, el principal objetivo de este estudio es analizar la conjunción e interrelación de la política fiscal y monetaria en el seno de la economía española en el período 2021-2023, teniendo en cuenta el carácter único de la política monetaria dentro de la Unión Económica y Monetaria Europea (UEM) y con referencias a la economía global. La delimitación del objeto de nuestro estudio no es baladí pues se ocupa de dos de las políticas más importantes en el funcionamiento de la economía, para ver cómo se entrelazan entre ellas, cómo afectan a los diferentes agentes económicos y si cumplen las finalidades para las cuales fueron adoptadas. Además, el territorio escogido, la economía española, resulta esencial para comprender el funcionamiento de las políticas dentro de un entorno cercano y con afección directa en nuestro día a día y en nuestros derechos de naturaleza económica. Sin embargo, en el marco de una economía global como la actual los sistemas económicos se encuentran estrechamente interrelacionados entre sí por lo que nuestro análisis, aun estando acotado, tendrá en consideración las posibles perturbaciones externas que se puedan dar en el modelo. Por lo que respecta al ámbito temporal, el estudio se centra en un período de claro estrés económico surgido a raíz de las múltiples situaciones sanitarias, bélicas y sociales que se han producido a lo largo de los últimos años.

La crisis sanitaria de la COVID-19 supuso un gran shock para la economía global, de la cual la UEM no escapó. Más recientemente, los conflictos bélicos acontecidos en Ucrania y en Oriente Próximo han tenido también un impacto relevante en la economía, sobre todo en lo relativo a la disposición energética y al acceso a ciertos bienes de primera necesidad.

..//..



Gracia M. Luchena Mozo  
Universidad de Castilla-La Mancha

## SUMARIO

1. Introducción. La importancia del concepto de empresa familiar
2. Impuesto sobre el patrimonio: Especialidades para las empresas familiares
3. Impuesto sobre sucesiones y donaciones: La importancia de la planificación fiscal
4. El panorama fiscal de las empresas familiares en las CC. AA.
5. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y las empresas familiares

## RESUMEN

La condición de empresa familiar resulta imprescindible a efectos fiscales para poder reducir la carga tributaria. Tal posición se ha fortalecido recientemente como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF). De aquí la necesidad de adaptar las estructuras organizativas de las empresas familiares a los cambios normativos y doctrinales ya producidos y por llegar, para garantizar la eficiencia fiscal optimizando su carga y evitar incurrir en riesgos fiscales resultando precisa una adecuada planificación fiscal no solo actual, sino con miras al relevo generacional y asegurar la supervivencia de la empresa facilitando la transición intergeneracional y, a su vez, limitando los conflictos familiares.

## CONTENIDO

### 1. Introducción. La importancia del concepto de empresa familiar

Cuando nos acercamos al mundo de las empresas familiares en España, lo primero que destaca es que nuestro ordenamiento jurídico no cuenta con un concepto de empresa familiar, aunque no puede negarse que disponemos de un régimen fiscal propio; eso sí, disperso a la largo y ancho de todo el sistema tributario al que deben añadirse el mosaico legislativo de las distintas Comunidades Autónomas (CC. AA.) en materia de sucesiones y donaciones, teniendo en cuenta que, conforme al art. 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las CC. AA. podrán incidir en las reducciones estatales, manteniéndolas en condiciones análogas o mejorándolas, además de poder establecer reducciones propias que, en todo caso, se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa estatal. Algo similar sucede con el Impuesto de patrimonio (IP), en el que las CC. AA. pueden incidir en la tarifa, el mínimo exento o crear deducciones y bonificaciones.

Pero lo que está claro es que la empresa familiar es algo más que un negocio y que existen características propias que derivan en una manera de comportarse diferente, en una forma de gestión o gobierno condicionado por las relaciones personales y familiares que determina la incorporación de principios y valores añadidos a los que son propios del ámbito empresarial. "En efecto, al hablar de empresas familiares existe un gran elemento que supone contemplar algo que queda al margen de la definición actual: la vocación de supervivencia del proyecto empresarial. Esto es algo difícil de aplicar desde el punto de vista estadístico pero que podría tenerse en cuenta porque evidencia un modelo de gestión, de compromiso, y de visión de largo plazo, que tiene su origen en un conjunto de valores que dan sentido a estas empresas".

Virtudes tales como el espíritu emprendedor, el esfuerzo, la estabilidad o la prudencia en la asunción de riesgos a los que se añaden otros más recientes relacionados con la sostenibilidad y el arraigo o la responsabilidad social corporativa, se encuentran en el ADN de las empresas familiares y se fomentan desde la empresa como parte del patrimonio cultural de la misma que se transmite a las siguientes generaciones y de los que dependen la prosperidad y progreso económico así como la supervivencia del negocio familiar.

Según el Instituto de Empresa Familiar (IEF), las empresas familiares suponen el 89 % del total de empresas privadas españolas, ocupan el 67 % del empleo privado y su peso en la actividad económica equivale al 57 % del PIB del sector privado, siendo su presencia dominante en los sectores primario y secundario. Datos que se incrementan ligeramente en la encuesta de Sigma Dos generando el 70 % de los empleos privados y contribuyendo con el 60 % del PIB del país. Además, el tamaño medio de las empresas asociadas al EIF o sus delegaciones territoriales, se sitúa en torno a los 1.400 empleados y su antigüedad en una media de 50 años. Pero estos datos no son exclusivos de España y se reproducen a nivel internacional ya que se estima que las empresas familiares consiguen generar ingresos superiores a ocho billones de dólares y superan la cifra de 24,5 millones de empleados alrededor del mundo.

..//..



Sonia Mauricio Subirana  
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

## SUMARIO

1. El concepto de ayudas de Estado y la jurisprudencia del tribunal de justicia de la Unión europea.
2. Últimas comunicaciones de la Comisión en relación a excepciones a las ayudas de Estado.
3. Las especialidades fiscales de las RUP y excepciones a las ayudas de Estado.
4. Últimas resoluciones del parlamento europeo y de la conferencia de presidentes que consolidan el régimen de las RUP.
5. Conclusiones.

Bibliografía.

## RESUMEN

El concepto de ayuda de Estado desde la perspectiva de la Unión Europea se ha ido ampliando en los últimos años. Ha sido importante la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión europea que las sigue concretando en exenciones fiscales que obtienen ciertas empresas o producciones a través de una intervención de los poderes públicos responsables. En relación a las excepciones que establece el artículo 107, apartado 3, letra a del Tratado de Funcionamiento se analiza el régimen de las Regiones Ultraperiféricas de la Unión Europea. Entre otras cuestiones, se aborda cómo desde la perspectiva de la política fiscal, la consolidación de las RUP dentro del proyecto comunitario ha conllevado que la Comisión haya modificado los criterios de sus directrices respecto a la compatibilidad de ayudas de Estado de finalidad regional para el periodo 2022-2027.

## CONTENIDO

### 1. El concepto de ayudas de Estado y la jurisprudencia del tribunal de justicia de la Unión europea.

El concepto de ayuda de Estado, desde la perspectiva de la Unión Europea, se ha ido ampliando en los últimos años en relación con las medidas adoptadas que confieren ventajas fiscales por los diferentes Estados Miembros. El artículo 107, apartado 1, del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE) define las ayudas estatales como: "Las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones".

Los distintos elementos constitutivos del concepto de ayuda estatal suponen la existencia de una empresa, la imputabilidad de la medida al Estado, su financiación mediante fondos estatales, la concesión de una ventaja, la selectividad de la medida y su efecto sobre la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros.

El artículo 107.1 no se aplica, de acuerdo a la Comunicación de la Comisión de 19 de julio de 2016, cuando el Estado actúa "ejerciendo la autoridad pública" o cuando las entidades públicas actúan "en calidad de Administraciones públicas". Una entidad actúa ejerciendo la autoridad pública cuando la actividad realizada forma parte de las funciones esenciales del Estado o está relacionada con dichas funciones por su naturaleza, por su objeto y por las normas a las que está sujeta. En términos generales, salvo que el Estado miembro haya decidido introducir mecanismos de mercado, las actividades que forman parte intrínseca de sus potestades no constituyen actividades económicas. Entre la variedad de formas que adoptan dichas ayudas, se incluyen las subvenciones financieras, la exoneración de tributos, los préstamos a tipo preferencial, la desgravación de cargas, las primas en la adquisición de ciertos materiales, las cesiones de inmuebles o de terrenos a título gratuito o en condiciones especialmente favorables.

La última jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) las sigue concretando en exenciones fiscales que obtienen ciertas empresas o producciones a través de una intervención de los poderes públicos responsables. En particular, el concepto de ayuda es más general que la noción de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, bajo diversas formas, alivian las cargas que recaen sobre el presupuesto de las empresas.

Esta interpretación amplia del artículo 107 ha supuesto que el poder de control de la Comisión se haya reforzado al calificar la naturaleza de las ayudas de los Estados miembros. Lo cual ha provocado no pocos conflictos con una trascendente dimensión cuantitativa ya que las consecuencias para los contribuyentes de que una medida sea considerada por la Comisión como ilegal supone la obligación de devolución de las cuantías recibidas. Es preciso recordar que la jurisprudencia del TJUE señala que el Estado miembro destinatario de una decisión por la que se le obliga a recuperar las ayudas ilegales declaradas incompatibles con el mercado interior está obligado, en virtud del artículo 288 del TFUE, a adoptar todas las medidas necesarias para ejecutar dicha decisión. En concreto, debe conseguir la recuperación efectiva de las cantidades adeudadas, para eliminar la distorsión de la competencia causada por la ventaja competitiva proporcionada.

..//..



Javier Lasarte Álvarez  
Universidad Pablo de Olavide

## RESUMEN

El desequilibrio que alcanza los principios básicos de la regulación de los tributos en general y, por otra, a las decisiones sobre gastos públicos, se manifiesta en la preocupación social por la justicia fiscal y la falta de atención a los principios fundamentales que deberían seguirse para la determinación de los gastos financiados por recursos públicos. Los ingresos de los presupuestos públicos obtenidos a través de los tributos son prestaciones económicas coactivas que en teoría deben someterse a principios constitucionales que tienen un contenido substancial al servicio de la justicia fiscal. La correlación necesaria entre gastos públicos y necesidades nacionales, es una cuestión distinta a la fiscalización económico-financiera de las cuentas y el consiguiente enjuiciamiento de la responsabilidad contable. Por ello se insiste en la necesidad de formular principios presupuestarios que exijan la estricta vinculación entre gastos públicos y necesidades públicas, estableciendo paralelamente un procedimiento de control.

## CONTENIDO

Este comentario hace referencia a la descompensación entre la atención prestada por el Derecho, por una parte, a los principios básicos de la regulación de los tributos en general y, por otra, a las decisiones sobre gastos públicos, que cristalizan cada año en los presupuestos de los diferentes órganos de gobierno y sus correspondientes administraciones.

Tal desequilibrio se manifiesta en la preocupación social por la justicia fiscal y la falta de atención a los principios fundamentales que deberían seguirse para la determinación de los gastos financiados por recursos públicos. Esta cuestión alcanza a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial, a la mayoría de contribuyentes, a los profesionales y profesores universitarios de estas áridas materias. Y tal despreocupación lleva a que la elección de los gastos y la fijación de sus respectivas cuantías (que son las razones de la existencia de los tributos) se consideren un campo reservado a los libérrimos acuerdos de los políticos, que solo ellos proponen, debaten y deciden.

Complejidad y continuos cambios de todo el aparato fiscal. Simplicidad de las normas a la hora de elegir el destino de los gastos públicos que santifican los criterios de las correspondientes mayorías políticas.

Esta situación la sufren en mayor o menor grado los Estados miembros de la Unión Europea. La Comisión y el Consejo son ajenos a ese desequilibrio porque la elección de los gastos de cada Estado es competencia de las instituciones y organismos nacionales, cosa que en efecto debe ser así. Los altos órganos europeos solo se ocupan de limitar el frecuente déficit a un determinado coeficiente de los presupuestos nacionales en defensa de intereses comunitarios y, en particular, de la estabilidad del euro (véase el artículo 135 de la Constitución Española). En cuanto al Parlamento, que es el mayor escenario político de Europa y, en consecuencia, donde de todo se habla, no tenemos constancia de que este asunto haya sido objeto de especial preocupación. Por último, tampoco conocemos pronunciamientos del Tribunal de Justicia europeo que estén relacionados con el desequilibrio entre la regulación fundamental de los tributos y de los gastos públicos (aunque sí hay un buen grupo de sentencias sobre aplicación de los principios generales de justicia fiscal). Corresponde pues a cada Estado miembro analizar y solucionar este problema. De ahí que estas páginas estén referidas exclusivamente a España y centradas en preceptos de nuestra Constitución y de las normas generales vigentes sobre tributos y presupuestos estatales (Ley General Tributaria, Ley General Presupuestaria y Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera). He de reconocer que los profesores de la disciplina de Derecho Financiero y Tributario, que se imparte en las Universidades españolas desde las tres últimas décadas del pasado siglo, debemos asumir nuestra cuota de responsabilidad por la insuficiente atención que hemos prestado al Derecho Presupuestario (salvo honorosas excepciones). De la antigua cátedra de Economía Política, Hacienda Pública y Derecho Fiscal, que se impartía en las Facultades de Derecho antes y después de la creación de las Facultades de Económicas, se escindió la citada asignatura, en la que, en mi opinión, aparece con impropiedad la designación de Derecho Financiero porque es una expresión polisémica. Según el Diccionario de la Real Academia Española (RAE) en su 1ª acepción incluye todo lo que pertenece "a la Hacienda pública, a las cuestiones bancarias y a los grandes negocios mercantiles".

Aunque en las especificaciones que se adjuntan sobre el Derecho Financiero se explica que su ámbito es el "Sector del ordenamiento que comprende el derecho tributario, el régimen presupuestario y el de los gastos públicos". A mi juicio hubiera sido preferible llamar a esta nueva disciplina Derecho Presupuestario y Tributario. Y en los momentos actuales, dadas las múltiples especialidades estudiadas en cualquier Facultad, convendría pensar en su posible separación en dos asignaturas acordes con la visión de la Universidad que nos imponen los nuevos tiempos, siempre a favor de enseñanzas específicas. Pero no será fácil que se acepte esta propuesta dada la abundancia de disciplinas y la reducción de las licenciaturas de 5 a 4 años.

El hecho cierto es que en la generalidad de nuestras Facultades dimos prioridad al estudio del sistema fiscal y se prestó poca atención a las normas presupuestarias. Fue un efecto inevitable de la complejidad que iba adquiriendo el sistema fiscal durante esa primera etapa como consecuencia de su modernización (aún no existía en España un impuesto directo sobre la renta ni en Europa un tributo indirecto como el IVA), de la aprobación de la Constitución y de la consiguiente creación de las Comunidades Autónomas de régimen común, que exigían su propio sistema de financiación, al tiempo que las Comunidades Forales de Navarra y País Vasco insistían en la actualización de sus Haciendas. Fueron muchas las consecuencias en todo el ámbito jurídico del fin de una dictadura y el comienzo de una democracia, que obligaba a reconducir las normas jurídicas hacia un nuevo esquema de valores constitucionales. Y poco después, la entrada de nuestro país en la Comunidad Económica Europea (actual Unión Europea) a partir de 1986 exigía una profunda revisión, aún no terminada, de los ingresos públicos para la homologación y armonización de los sistemas estatales. La consecuencia fue que se minusvaloró el Derecho Presupuestario (o, si se prefiere, el Derecho Financiero) y se potenció el Derecho Tributario.



Marta González Aparicio  
Universidad de León

## SUMARIO

1. Conceptualización del fondo de comercio financiero
2. Régimen fiscal aplicable a la amortización del fondo de comercio financiero en entidades no residentes
3. La cuestionada adecuación de la deducción la amortización del fondo de comercio al derecho de la unión
4. Conclusiones

## RESUMEN

El fondo de comercio financiero resulta un elemento peculiar, tanto en su configuración, como en su tratamiento contable y fiscal. La normativa interna española ha diferenciado el tratamiento de este concepto atendiendo a si este fondo de comercio se generaba en adquisiciones de participaciones de entidades residentes o no residentes. En relación con estas últimas, el artículo 12.5 del derogado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, admitía la deducción fiscal de la amortización del fondo de comercio financiero. Esta previsión ha sido objeto de un complejo procedimiento por la Comisión Europea, que ha desembocado en distintos pronunciamientos de los órganos jurisdiccionales de la Unión Europea, relativos tanto al carácter de ayuda de Estado prohibida de esta deducción fiscal, como al alcance de las Decisiones emitidas por la Comisión a estos efectos.

## CONTENIDO

### 1. Conceptualización del fondo de comercio financiero

El punto de partida para el estudio de la problemática suscitada en torno al régimen fiscal previsto para la amortización del fondo de comercio financiero debe ser la precisa definición de este concepto. fondo de comercio, en puridad se trata de conceptos distintos que, aunque mantienen una cierta vinculación, poseen una configuración particular, así como un régimen jurídico y un tratamiento propio y diferenciado.

Para definir el fondo de comercio financiero es necesario acudir, en primer término, a aquellos aspectos comunes con el fondo de comercio para, posteriormente, ahondar en sus particularidades. De entre estos aspectos comunes destacan su delimitación conceptual y el tipo de transacciones que dan lugar a sendos fondos de comercio.

En cuanto a su delimitación conceptual, tanto el fondo de comercio, como el fondo de comercio financiero son activos intangibles o inmateriales que representan el sobreprecio pagado en una adquisición de un negocio, directa o indirectamente, consecuencia de la expectativa de beneficios futura del negocio adquirido. Como ha señalado la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) en la Resolución Vinculante V2055-12, de 26 de octubre de 2012, en la que abordaba una cuestión relacionada con el fondo de comercio financiero, este "es un mero reflejo de la diferencia entre el precio pagado en la adquisición de un negocio, y el valor real de los activos identificables que posee el negocio adquirido, afirmación también aplicable al fondo de comercio".

Las transacciones que dan lugar a la generación de ese sobreprecio tienen lugar en el marco de lo que contablemente se denominan combinaciones de negocios, definidas por la Norma de Registro y Valoración 19ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad<sup>1</sup> (en adelante, PGC), como aquellas operaciones en que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios entre las que cabe mencionar:

- a) La fusión o escisión de varias empresas.
- b) La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios.
- c) La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital.
- d) Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sobre esta última sin realizar una inversión.

..//..



Lorena Viñas Rueda  
Ashurst LLP

## RESUMEN

En el presente artículo se analizan las diversas medidas de carácter fiscal reguladas en la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, las cuales tienen por objeto incentivar el emprendimiento y la innovación en nuestro país. Para el análisis de dichas medidas, éstas se han clasificado en cuatro categorías atendiendo a la finalidad específica que persiguen.

Así, encontramos una serie de medidas que tratan de favorecer la creación de empresas emergentes, otras que se centran en promover la atracción y retención del talento, así como la inversión en empresas emergentes, y, por último, medidas dirigidas a impulsar el desarrollo y el crecimiento de estas empresas.

## CONTENIDO

La Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, también conocida como la "Ley de Empresas Emergentes" o "Ley de Startups" (en adelante, la "Ley 28/2022" o la "Ley"), en vigor desde hace poco más de un año y con efectos en el IRPF desde el 1 de enero de 2023, ha sido una ley muy esperada dado su propósito de reforzar e impulsar la creación y el crecimiento de las empresas emergentes españolas, como uno de los principales motores de la recuperación y modernización de la economía española, en línea con los distintos programas de fomento de este tipo de empresas innovadoras existentes en los países de nuestro entorno.

En particular, la Ley objeto de análisis tiene como claros objetivos favorecer la creación y crecimiento de empresas innovadoras basadas en el conocimiento de base digital (conocidas como empresas emergentes o "startups"), fomentar la inversión en dichas empresas atrayendo a inversores especializados en la creación y crecimiento de empresas emergentes (conocidos como "business angels"), así como atraer y recuperar el talento extranjero y nacional mediante la creación de un entorno favorable al establecimiento de emprendedores o trabajadores a distancia (conocidos como "nómadas digitales").

Con dichos objetivos, la Ley 28/2022 regula una serie de medidas específicas tanto en el ámbito fiscal, como en los ámbitos mercantil, civil y laboral. A lo largo del presente artículo, se examinarán detalladamente los diferentes incentivos fiscales previstos en la Ley Tal y como se indica en el Preámbulo de la Ley 28/2022, la justificación a la concesión de estos incentivos fiscales y, en particular, la de los beneficios fiscales concedidos a las empresas emergentes, se encuentra en las características específicas que presentan estas empresas y que hacen difícil su encaje en el marco normativo tradicional. Y ello, en primer lugar, por el alto riesgo derivado de su alto contenido innovador y la incertidumbre sobre el éxito de su modelo de negocio, lo cual dificulta la financiación en las fases iniciales, al exigir capital para poder madurar y probar sus ideas antes de que la empresa empiece a generar ingresos; en segundo lugar, por el potencial de crecimiento exponencial a través de economías de escala, que exige grandes inversiones de capital para permitir su rápida expansión en caso de éxito; en tercer lugar, por su dependencia de la captación y retención de trabajadores altamente cualificados y de alta productividad desde las fases iniciales de la empresa, en las que no existe un flujo de ingresos para remunerarlos mediante instrumentos salariales clásicos; y, finalmente, por la exposición a una fuerte competencia internacional por captar capital y talento extranjero.

Todas estas características de las empresas emergentes conllevan que las mismas encajen mal en los marcos normativos tradicionales y justifican que estas empresas se beneficien de un tratamiento fiscal diferenciado respecto a empresas con modelos de negocio convencionales.

Antes de entrar en el análisis de dichos beneficios fiscales, resulta obligado mencionar cuáles son los requisitos que ha de cumplir una empresa para poder ser calificada como empresa emergente, a los efectos de la Ley 28/2022, ya que dicha calificación es el punto de partida para poder beneficiarse de los incentivos fiscales previstos en la Ley. Pues bien, para que una empresa pueda recibir esta calificación, dicha empresa ha de cumplir con una serie de requisitos específicos relativos a, entre otros, la antigüedad de la empresa, su independencia, la localización de su sede o domicilio social, el porcentaje de la plantilla con contrato en España, su carácter innovador y su volumen de negocio anual.

Concretamente, tendrá la calificación de empresa emergente, a los efectos de la Ley 28/2022, toda persona jurídica que cumpla simultáneamente los siguientes requisitos:

- Ser de nueva creación o, no siendo de nueva creación, cuando no hayan transcurrido más de cinco años desde la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública de constitución, con carácter general.
- No haber surgido de una operación de fusión, escisión o transformación de empresas que no tengan la consideración de empresa emergente.
- No distribuir ni haber distribuido dividendos.
- No cotizar en un mercado regulado.
- Tener su sede social, domicilio social o establecimiento permanente en España.
- Tener al 60 por ciento de la plantilla con un contrato laboral en España.
- Desarrollar un proyecto de emprendimiento innovador que cuente con un modelo de negocio escalable.

..//..



# A21

## Incentivos al alquiler de vivienda vs. adquisición

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 115, 2024



Raquel Álamo Cerrillo  
Universidad de Castilla-La Mancha

### *RESUMEN*

El sector inmobiliario siempre ha tenido un papel importante en la economía española, siendo fuente de empleo y crecimiento económico, de ahí, que distintas políticas públicas se diseñen de manera específica pensando en este. Por tanto, la política fiscal es una importante herramienta del sector público a través de la cual puede fomentar la adquisición o alquiler de viviendas por parte de los contribuyentes, en función de los beneficios fiscales que se establezcan para una u otra opción. En el caso de España, tradicionalmente se ha favorecido fiscalmente la adquisición de vivienda habitual por parte de los contribuyentes, si bien, a lo largo de la última década parece que la tendencia está siendo invertida.

# A22

## Gravamen de inmuebles urbanos en IRPF: situaciones de doble imposición con Plusvalía municipal e IBI



Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 115, 2024

Carlos Lamoca Pérez  
Inspector de Hacienda del Estado

### *RESUMEN*

Nuestro ordenamiento jurídico tributario sigue lastrado por alguno de los tributos de producto que la reforma fiscal de 1978 no derogó, quizá con la esperanza de que su anacronismo y falta originaria de entidad económica se encargase de tal eliminación. Lamentablemente, no ha sido así. La importancia financiera que estos tributos históricos representan para las entidades locales se ha visto potenciada exponencialmente. El Estado, esclavo de su propio gasto ha preferido protegerlos y dinamizarlos a transferir recursos presupuestarios a tales entidades.

En este artículo se analizan las situaciones de doble imposición que sobre una misma capacidad económica se producen por la pervivencia de tributos anacrónicos (IBI e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos) que, sin clara justificación constitucional, continúan lastrando de inseguridad la posición de los ciudadanos ante la Ley.



Gracia María Luchena Mozo  
Universidad de Castilla-La Mancha

## SUMARIO

- 1 Introducción
- 2 Apunte sobre las medidas fiscales estatales contenidas en el texto refundido de la Ley de Aguas
- 3 Tributos autonómicos sobre el agua
- 4 Fiscalidad del agua en el ámbito local
- 5 Oportunidades de la economía circular en el ciclo integral del agua y su fiscalidad
- 6 Conclusiones
- 7 Bibliografía

## RESUMEN

Las consecuencias del cambio climático son evidentes y se agudizan en el ámbito de los recursos hídricos. En este marco cobra relevancia la gestión integral del ciclo del agua, en el que la circularidad se revela esencial en cada uno de sus ámbitos, hasta el punto de que cada uno de los usos condiciona el resto y también interfiere en ellos, por lo que existe la necesidad de compartir esta visión integradora y requiere de la participación y colaboración de todos con una apuesta por un modelo de gobernanza del agua participativo en el que la fiscalidad se manifiesta preeminente. Así las cosas, podría hablarse de una transición hídrica sostenible bajo el prisma de la economía circular en el que la reutilización de agua regenerada puede convertirse en un elemento clave y en el que las Administraciones locales desempeñan un papel fundamental.

## CONTENIDO

### 1 Introducción

Hablar de fiscalidad del agua supone acudir al título VI, "Del régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico", del Real Decreto Legislativo (RDL) 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas (TRLA), y al Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico (RDPH). A ello debe añadirse un conglomerado legislativo (estatal, autonómico y local) que establece figuras tributarias que inciden sobre el uso y aprovechamiento del agua. Y todo ello con el objetivo de desarrollar una política de precios del agua en el sentido marcado en la Directiva 2000/60/CE, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas (DMA), de manera que incentive el ahorro, la eficiencia, la reducción de las presiones en el ciclo hídrico y se haga efectivo el principio de recuperación del coste del recurso y del coste ambiental, tomando en consideración las externalidades ambientales negativas. Las consecuencias del cambio climático también son evidentes y se agudizan en el ámbito de los recursos hídricos. Épocas de sequías combinadas con grandes inundaciones hacen necesario identificar los riesgos en las políticas económicas relacionadas con el agua que nos llevan a la transversalidad y que desempeñan un papel coordinador de distintas políticas públicas de desarrollo, desde la agricultura a la ordenación del territorio y el urbanismo, pasando por la planificación energética, la industria y el turismo (Magdaleno Mas, 2020). De ello hace mención la Ley 7/2021, de 7 de mayo, de Cambio Climático y Transición Energética en sus artículos 19 y 21.

En este marco, cobra relevancia la gestión integral del ciclo del agua, en el que la circularidad se revela esencial en cada uno de sus ámbitos, hasta el punto de que cada uno de los usos condiciona el resto e interfiere en ellos, por lo que existe una necesidad de compartir esta visión integradora y requiere de la participación y colaboración de todos con una apuesta por un modelo de gobernanza del agua participativo. Así las cosas, podría hablarse de una transición hídrica sostenible bajo el prisma de la economía circular en el que la reutilización de agua regenerada (arts. 109 y 109 bis TRLA) puede convertirse en un elemento clave y en el que desempeñan un papel fundamental las Administraciones locales (Casado Casado, 2018, p. 212). En concreto, el eje de la Estrategia Española de Economía Circular (EEEC) dedicado a la reutilización y depuración del agua destaca la importancia de la promoción de la reutilización del agua regenerada, en el marco del actual proceso de planificación hidrológica, y en consonancia con el Plan de Depuración, Saneamiento, Eficiencia y Reutilización (Plan DSEAR), aprobado en 2021 (Orden TED/801/2021, de 14 de julio). Por esta razón, el objetivo 22 de la Estrategia España 2050 se titula "Impulsar la transición hídrica como vía esencial de adaptación al cambio climático".

### 2 Apunte sobre las medidas fiscales estatales contenidas en el texto refundido de la Ley de Aguas

El marco regulador principal de los instrumentos económicos estatales en materia de aguas se establece en los artículos del 111 bis al 115 del TRLA. El artículo 111 bis se incorpora al ordenamiento español con la denominación "Principios generales" y tiene como objetivo la transposición del artículo 9 de la DMA al disciplinar en apariencia los precios del agua y, que "sin duda, ha sido un precepto muy ineficaz" (Jiménez Compaired, 2020, p. 5).

..//..



Francisco Clavijo Hernández  
Universidad de La Laguna

## SUMARIO

- 1) La obligación tributaria
- 2) La determinación de la base imponible del tributo
- 3) La prescripción de la obligación tributaria

## RESUMEN

En el pasado mes de diciembre, prácticamente al inicio del segundo cuatrimestre de este curso académico, surge en el escenario de nuestra bibliografía tributaria un libro de fuerte personalidad y de un gran contenido: el del profesor Alberto Génova Galván Manual de Derecho Tributario. Volumen I: Parte General. Derecho Tributario Material, Editorial Kinnamon, Tenerife, 574 páginas. El contenido de primer volumen del Manual es, en sustancia, el de los vínculos jurídico-patrimoniales derivados de la aplicación del tributo y, como es lógico, en sus lecciones se estudian, entre otros temas, el hecho imponible, los obligados tributarios, la cuantificación y extinción de la obligación tributaria, y las relaciones tributarias distintas de la obligación tributaria principal. Todos estos temas no se examinan de una forma desordenada y asistemática, sino teniendo en cuenta, como se explica perfectamente en la lección tercera del Manual, que el tributo es, por su naturaleza, una verdadera institución jurídica, es decir, un conjunto de relaciones entre la Hacienda Pública y los obligados tributarios relacionadas entre sí por el vínculo de una idea común y objetiva a la que figuran adheridas como es la de hacer efectivo el deber constitucional de contribuir a la financiación del gasto público. Después de la lectura del Manual, más que un análisis a fondo de todas y cada una de sus lecciones, me siento inclinado, tal como hice en la presentación del libro en el Real Casino de Tenerife, a centrarme en tres temas fundamentales del Derecho Tributario Material en los que el profesor Génova Galván revela una profundidad de pensamiento que avalora de una manera extraordinaria el contenido del libro: la obligación tributaria principal, la determinación de la base imponible del tributo y la prescripción tributaria. Analicémoslos separadamente.

## CONTENIDO

### 1) La obligación tributaria

El profesor Génova Galván, siguiendo las enseñanzas del profesor Sainz de Bujanda, mantiene en las lecciones tercera y octava del Manual que la obligación tributaria principal es el núcleo del Derecho Tributario. En concreto, afirma que la finalidad contributiva del tributo "se instrumenta jurídicamente a través de la relación obligacional denominada obligación tributaria principal, que constituye el núcleo esencial de la institución tributaria por ser, precisamente, la obligación que sirve a satisfacer el fin contributivo".

Quizá este planteamiento dogmático que mantiene el profesor Génova Galván nos parezca lógico, pues, como él mismo dice, la doctrina asume hoy "de manera unánime" el carácter obligacional de la relación jurídico tributaria, máxime cuando así lo dispone el artículo 19 de la Ley General Tributaria al señalar que "la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria".

Sin embargo, no hay que olvidar, cuando se estudia dogmáticamente la institución tributaria, que la concepción obligacional e intersubjetiva del tributo -que es la que se mantiene en el Manual- fue discutida y arrinconada, en las décadas de los setenta y ochenta del siglo pasado, por una parte importante de la doctrina española (Cortes Domínguez, Pérez de Ayala, Pérez Royo, Rodríguez Bereijo, Escribano) e italiana (F. Maffezoni, G.A. Micheli y A. Fantozzi), quienes defendían, como el profesor Pérez Royo, una concepción dinámica o procedimental del tributo. En concreto, estos autores niegan que la relación tributaria se materializa a través del vehículo jurídico del crédito-obligación, pues, en su opinión, esto significaría que en el Derecho Tributario serían aplicables las normas del Código Civil, lo cual es incompatible -dicen- con el hecho de que entre la Administración Tributaria y contribuyente no existe una contraposición de intereses, pues lo que hay es un deber en un caso y en el otro de cumplir la Ley.

Abundando en esta tesis de la inexistencia de contraposición de interés entre la Administración y el obligado tributario, el profesor Pérez Royo mantiene que: "La Administración no se relaciona directamente con el contribuyente en cuanto titular de unos intereses que revisten la forma de derecho de crédito, sino que sencillamente desarrolla una función encomendada por el ordenamiento para velar por el cumplimiento del deber puesto a cargo del contribuyente por el mismo ordenamiento" ("El pago de la deuda tributaria", Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 6, abril-junio 1975, págs. 274-275).

Yo nunca he mantenido esta concepción dinámica o procedimental del tributo, ni tampoco la sostiene en el Manual el profesor Génova Galván. Y ello, por dos razones fundamentales que quiero destacar:

- Primera, porque negar la contraposición de intereses entre la Administración tributaria y el contribuyente, es negar, como ha dicho recientemente el profesor Simón Acosta (Reflexiones sobre la prescripción de las obligaciones tributarias, en Doctrina jurisprudencial aplicable tras 20 años de la Ley General Tributaria, La Ley, 2023, pág. 430), la pura evidencia, dado que las posiciones respectivas de la Administración y contribuyente en la relación tributaria son siempre las de acreedor y deudor. Lo cual implica que la Administración siempre se relaciona con el contribuyente como titular de un derecho de crédito, cuya exigencia por parte de la propia Administración es la que provoca la puesta en marcha de la función tributaria.

..//..

# A25

## REF y ayudas de estado

### Una actualización y adaptación constante a la normativa europea

Hacienda Canaria, N.º 61, 2024



Carlos Portugués Carrillo  
Dirección General de Asuntos Europeos

#### SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Adaptación del REF a las Directrices de ayudas con finalidad regional (2000-2006).
- III. Período 2007-2013.
- IV. Adaptación al Reglamento General de Exención por Categoría (2014-2020).
- V. Adaptación al nuevo Reglamento General de Exención por Categorías (2021-2027).
- VI. Conclusiones.

#### CONTENIDO

##### I. INTRODUCCIÓN

Mucho tiempo ha transcurrido desde que los Reyes Católicos otorgaran la Real Cédula de privilegios y franqueza, el 20 de enero de 1487, a la isla de Gran Canaria y posteriormente al resto de las islas, y desde la Real Cédula de 19 de septiembre de 1528 de Carlos V, considerados los inicios del Régimen Económico y Fiscal diferenciado de las islas Canarias en el seno del Estado español (REF). Muchos son también los distintos hitos por los que ha pasado el REF, en todo este tiempo. Sin ánimo de ser prolijo ni de abordar una perspectiva histórica, lo cierto es que probablemente una de las modificaciones más importantes del REF fue la que se produjo el pasado siglo con la incorporación a las entonces Comunidades Europeas y la necesidad de adaptar nuestras especialidades aduaneras y fiscales a la normativa europea.

Las leyes 20/1991 y 19/1994 dan buena muestra del embrollo jurídico que supuso para el legislador español tener que adaptar los incentivos económicos y fiscales del REF al conjunto de la normativa europea en el contexto de la mayor integración de Canarias en la, actualmente, Unión Europea, que se produjo tras la declaración del Parlamento de Canarias de 21 de diciembre de 1989. La negociación, que dio lugar a la adopción del Reglamento (CEE) n.º 1911/91, modificó profundamente la fiscalidad indirecta del Archipiélago, conllevando, entre otras cuestiones, la adopción, por primera vez, de un impuesto plurifásico, a semejanza del IVA europeo.

Más compleja aún fue la adaptación de los incentivos fiscales del REF a la normativa europea de ayudas de Estado y, por extensión, al resto de la normativa europea referente a la libre circulación de servicios y capitales. Esta dificultad motivó el retraso en la adaptación de estos incentivos, con la Ley 19/1994, hasta tres años después de la adaptación de la fiscalidad indirecta; y, aun así, esta norma fue adoptada sin el beneplácito de la Comisión Europea obligando a una rápida y urgente modificación con el Real Decreto-ley 3/1996, de 26 de enero, de reforma parcial de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y con la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, modificaciones que permitieron la adopción de la Decisión de la Comisión Europea relativa a la ayuda de Estado N 144/A/19962 que autorizó los incentivos fiscales del REF (artículos 25 a 27).

La formulación del artículo 87 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (actualmente artículo 107) es tajante: se prohíben las ayudas otorgadas a las empresas<sup>3</sup>. A continuación, y como ya veremos, se establecen excepciones a esta formulación inicial, pero que no dejan de ser modulaciones de un principio básico de no injerencia en el mercado interior, sin tener en cuenta las consecuencias que ello puede tener en las empresas de los otros Estados de la Unión Europea.

Por ello, este artículo pretende analizar cómo esas excepciones a la prohibición de concesión de ayudas a las empresas se han ido modulando para Canarias, como región ultraperiférica de la Unión, y cómo han afectado a nuestro principal régimen de incentivos a las empresas constituido por el Régimen Económico y Fiscal. La primera de estas adaptaciones a la normativa europea, con el citado Real Decretoley 3/1996, tuvo por objeto introducir, como señala la Exposición de Motivos del mismo, modificaciones en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, con la siguiente finalidad:

- a) Extender los incentivos fiscales a la inversión del artículo 25 a los establecimientos permanentes en Canarias de empresas no domiciliadas en el archipiélago.
- b) Modificar el artículo 26 de la Ley para transformar la bonificación en el Impuesto sobre Sociedades en favor de las empresas exportadoras, regulada en dicho artículo, y expresamente prohibida por la normativa europea de ayudas de Estado, en una bonificación en el mismo impuesto en favor de la producción de bienes corporales.

..//..

# A27

## Los beneficios fiscales de la retribución flexible en la guerra por el talento



Capital humano, N.º 401 (octubre), 2024

Stanislas de Bourgues  
Edenred España

### *RESUMEN*

La retribución flexible se basa en la idea de ofrecer a los equipos la posibilidad de disfrutar de una parte de su sueldo en forma de beneficios específicos, como el transporte, las dietas o la guardería. Lo más atractivo es que estos beneficios están exentos del pago de IRPF, lo que se traduce en un aumento del poder adquisitivo para el talento. La fiscalidad actual en España permite que se destine hasta un 30 % del salario bruto anual a estos beneficios, sin perjuicio de su base de cotización.

A28

Imposición ambiental en España: últimas tendencias y nuevos desafíos



RJIB. Revista jurídica de les Illes Balears, N.º 24, 2023

Rodolfo Salassa Boix  
Universitat Pompeu Fabra

## *RESUMEN*

La tendencia en España en materia de imposición ambiental parece estar marcada por la consolidación de los impuestos ambientales estatales, en lugar de la imposición ambiental autonómica (regional), que apuntan, fundamentalmente, a combatir el cambio climático y a promover la economía circular. Todo ello queda demostrado con las recientes medidas tributarias reguladas mediante las leyes 7/2022 y 14/2022. A partir de ello, el objetivo de este artículo estriba en determinar los detalles de la última tendencia en imposición ambiental en España y analizar los desafíos normativos internos e internacionales derivados de ella.

# A29

## La propuesta catalana para gravar las emisiones del transporte marítimo

### ¿Una nueva oleada de impuestos propios?



Anales de derecho, Vol. 41, 2024

Rodolfo Salassa Boix  
Universitat Pompeu Fabra

## *RESUMEN*

El transporte marítimo es esencial para la economía, transportando personas y bienes de una manera masiva y eficiente, pero también constituye una creciente y variada fuente de polución. Considerando que hoy en día son prácticamente inexistentes los tributos sobre las emisiones provenientes de los barcos, tanto a nivel internacional, estatal y autonómico, pero que al mismo tiempo se aprecia una creciente preocupación internacional por esta fuente contaminante, nuestro objetivo es analizar la viabilidad de la iniciativa catalana que propone implementar un impuesto propio a las emisiones portuarias de los grandes barcos. El trabajo concluye afirmando que, si bien es cierto que la propuesta impositiva catalana presenta algunos puntos negativos, podemos decir que constituye un paso importante para el desarrollo de la fiscalidad ambiental en la protección de la salud y la biodiversidad y que seguramente servirá de modelo para otras Comunidades Autónomas.



Javier Armentia Basterra  
Diputación Foral Álava

## *RESUMEN*

Javier Armentia continúa en este artículo señalando las cuestiones que, en su opinión, deberían ser objeto de análisis y, en su caso, de modificación, en una futura reforma del IRPF, que se ajuste más a los principios básicos que deben presidir tanto su regulación como el conjunto del sistema tributario.

En esta parte analiza temas como la previsión social complementaria, los rendimientos de actividades económicas, o el régimen especial de tributación de los trabajadores desplazados.

# A35

## Anteproyecto de Norma Foral de Medidas Tributarias para 2024

### Una nueva vuelta de tuerca a la patrimonialidad sobrevenida

Forum fiscal, N.º 313, 2024



**Asier Guezuraga Ugalde**  
Profesor del Máster en Asesoría Fiscal del Instituto de Empresa (IE Law School) en Madrid y de la Cámara de Comercio (Bilbao)

## *RESUMEN*

Una de las modificaciones previstas en el Anteproyecto de Norma Foral de Medidas Tributarias para 2024 de Bizkaia, afecta a la regla de patrimonialidad sobrevenida del régimen especial de sociedades patrimoniales.

Además de cuestionar la pertinencia de aprobar una modificación de este calado con efectos retroactivos, Asier Guezuraga analiza en este artículo las implicaciones de estas modificaciones, relativas a la creación de una nueva tipología de entidad, novedades en relación con la tesorería  
In Itinere, ...

# Doctrina Administrativa



# D01

Variación de la jurisprudencia del tribunal de justicia de la unión europea en perjuicio del contribuyente y efectos vinculantes de las consultas tributarias

Una visión crítica de la sts de 26 de junio de 2024

Revista Técnica Tributaria, N.º 146, 2024



José Manuel Almodí Cid  
Universidad Complutense  
Madrid

## *RESUMEN*

El Tribunal Supremo ha declarado recientemente, en su sentencia de 26 de junio de 2024, que un cambio de criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en perjuicio de los obligados tributarios, respecto a la aplicación de la normativa del IVA, siguiendo la evolución de la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, permite a la Administración Tributaria española regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se hubieran acogido al criterio administrativo más favorable, plasmado en diversas contestaciones vinculantes previas al fallo del Tribunal de Luxemburgo, respecto a los periodos impositivos no prescritos.

# D08

## La libertad de establecimiento como límite al control del cumplimiento de las obligaciones de colaboración tributaria de las plataformas digitales

Comentario a la STJUE de 22 de diciembre de 2022

Studi Tributari Europei, N.º 13, 2023



María Jesús García-Torres Fernández  
Universidad de Granada

### SUMARIO

1. Introducción: Las obligaciones tributarias de las plataformas digitales
2. Regulación objeto de recurso: El régimen fiscal italiano de 2017
3. Cuestiones prejudiciales y doctrina del Tribunal europeo
4. Conclusiones
5. Bibliografía

### RESUMEN

Si bien la STJUE de 22 de diciembre de 2022 (asunto C-83/21) confirma la compatibilidad con la libre prestación de servicios en la UE de las obligaciones de información y la colaboración en la recaudación de los tributos de los prestadores de servicios de intermediación digital, su principal novedad está en que también reconoce la libre prestación de servicios como límite para la implantación de medidas de control del cumplimiento de las propias obligaciones de colaboración tributaria.

### CONTENIDO

#### 1. Introducción: Las obligaciones tributarias de las plataformas digitales

El desarrollo del comercio electrónico se ha extendido también a la prestación de servicios, siendo un claro exponente los relacionados con el sector inmobiliario. De ser un mercado local, marcado por la situación geográfica de los inmuebles, el alcance de las plataformas tecnológicas ha permitido realizar transacciones tanto de venta como de alquiler de inmuebles entre sujetos residentes en distintos Estados, siendo significativo el cambio que ha supuesto en el sector la posibilidad de rentabilizar los arrendamientos de estancias cortas como consecuencia de la posibilidad de llegar a un número ilimitado de posibles inquilinos. Este contexto es el que ha permitido el desarrollo de los arrendamientos vacacionales que han cambiado el mercado de alojamientos turísticos.

Este tipo de arrendamientos tienen como características definitorias tener como clientes a consumidores de distintas procedencias lo que, junto a la corta duración y el hecho de que la mayoría de las contrataciones se realice vía electrónica, hace que pueda ser un nicho potente de fraude fiscal. A todo esto, hay que unir el hecho de las plataformas digitales a través de las cuales se realizan las transacciones y pagos no tienen por qué encontrarse en el Estado donde radican los inmuebles. En consecuencia, un mercado tradicional marcado por un producto con indudable localización de la fuente de renta como son los inmuebles se ha visto amenazado por posible fraude tributario mediante la ocultación de ingresos, en la que juega un papel decisivo la intervención de estas plataformas digitales.

Como respuesta a los posibles fraudes, y junto con otras medidas tributarias, se han promovido por los distintos Estados obligaciones de información, dirigidas a las plataformas digitales que intermedian en la realización de determinadas operaciones económicas del comercio offline. No obstante, estas exigencias de información y de control de la generación de rentas también están limitadas por una de las libertades esenciales de nuestro mercado común, la libre circulación de servicios. En una economía donde cada vez está más presente el comercio electrónico de bienes y servicios, la actuación que realizan las plataformas digitales en la prestación de servicios de intermediación, debe realizarse sin discriminación entre las residentes en el Estado donde se genera la renta, que en el caso de las rentas inmobiliarias es donde radican los inmuebles y los residentes en otro Estado miembro.

La colaboración de las plataformas en la recaudación de los tributos está empezando a tener un papel relevante en las legislaciones nacionales, con ejemplos en varios países, tales como Francia, Italia y España, y se están estableciendo específicos deberes de información tributaria para las plataformas digitales. Igualmente, la incorporación a los ordenamientos nacionales de la Directiva UE 2021/5141, conocida como Directiva de Cooperación Administrativa o DAC7, donde se incluye la obligación de intercambio de información de las plataformas que intervienen en el comercio electrónico, supondrá la eliminación de barreras que presenta el intercambio de información entre Estados cuando las plataformas digitales que han de facilitar la información no sean residentes en dicho Estado<sup>2</sup>. El operador de la plataforma aportará los datos correspondientes al Estado miembro que proceda y dicha información será objeto de intercambio de información entre todos los demás Estados miembros interesados.

..//..

D09

La tensión entre valor normal de mercado en IVA y en Precios de transferencia, a raíz de los casos Högkullen (asunto C-808/23) y Jupiter (Tribunal de Primer instancia, Reino Unido)

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 115, 2024



Gorka Echevarría Zubeldia  
Universidad Complutense de Madrid

## *RESUMEN*

Los casos Hogkullen y Jupiter, el primero, caso pendiente de ser resuelto por el TJUE y el otro caso, ya decidido en 2021, en Reino Unido, en primera instancia, se ocupan de una materia compleja y es la de si cabe utilizar los mismos criterios a la hora de determinar el valor mercado en Precios de Transferencia y en IVA, cuando estamos ante esferas impositivas distintas sujetas a metodologías de valoración propias, además de que en IVA prepondera el valor subjetivo frente al «valor normal de mercado».