

Apirila  
Abril

2024

257 ZK.  
N.º 257

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

ARTIKULUEN AUKERAKETA ETA ADMINISTRAZIO-  
DOKTRINA

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZA  
EKONOMIA ETA OGASUN SAILA

SELECCIÓN DE ARTÍCULOS Y DOCTRINA  
ADMINISTRATIVA

DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

ONAKO HAUEKIN LANKIDETZAN:  
EN COLABORACIÓN CON:

EUSKO JAURLARITZA  
LIBURUTEGI NAGUSIA



GOBIERNO VASCO  
BIBLIOTECA GENERAL

# SAYDA

## SUMARIO

### AUTORES

### ARTÍCULOS

A01

HÉCTOR GABRIEL DE  
URRUTIA CODURAS

La Ley 49/2002 del mecenazgo  
Luces y sombras de una reforma en stand-by

Diario La Ley, N.º 10473, 2024

A02

CARLOS  
GARCIMARTÍN

Fiscalidad y desarrollo

Información Comercial Española, ICE, N.º 934, 2024

<b>A03</b>	ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE	Acerca de "la teoría del conocimiento" en derecho tributario BIT PLUS, Nº. 286, 2024
<b>A04</b>	PABLO CHICO DE LA CÁMARA GUILLERMO JOSÉ VELASCO FABRA	El uso de técnicas presuntivas para determinar la residencia fiscal de una persona Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N.º 24, 2023
<b>A05</b>	AURORA RIBES RIBES	La economía circular del plástico Algunas reflexiones sobre el impuesto español Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N.º 24, 2023
<b>A06</b>	DANIEL ORTIZ ESPEJO	Armonización Fiscal en el IVA Consideraciones en razón de la Propuesta de Directiva del Consejo de 8 de diciembre de 2022 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N.º 24, 2023
<b>A07</b>	LUIS MARÍA ROMERO FLOR	Tributación y control de las monedas virtuales Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N.º 24, 2023
<b>A08</b>	J. JAVIER PÉREZ- FADÓN MARTÍNEZ	Examen actual de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD BIT PLUS, Nº. 287 (Marzo), 2024
<b>A09</b>	FERNANDO GEIJO	Coto a los paraísos fiscales Escritura pública, N.º 146, 2024
<b>A10</b>	PILAR ÁLVAREZ BARBEITO	La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la colaboración en la ocultación de bienes a la Administración: especial referencia al elemento intencional Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 493, 2024
<b>A11</b>	JAVIER BAS SORIA TOMÁS PAYÁ MARTÍNEZ	Interposición de sociedades para la realización de actividades personales por las personas físicas Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 493, 2024
<b>A12</b>	JAVIER GUINOT BARONA	Principales novedades normativas a efectos de la declaración de IRPF 2023 Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 108, 2024
<b>A13</b>	JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ	El principio de primacía y las medidas para el control del «fraude carrusel» Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 108, 2024

<b>A14</b>	IGNACIO MAULEÓN FRADE	La tributación del gas natural en el Impuesto sobre Hidrocarburos Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 108, 2024
<b>A15</b>	FRANCISCO MELLADO BENAVENTE	Novedades fiscales de las CCAA para 2024: IRPF, Patrimonio, Sucesiones, Donaciones e ITPAJD Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 108, 2024
<b>A16</b>	JORGE MARTÍNEZ- VÁZQUEZ EDUARDO SANZ- ARCEGA JOSÉ MANUEL TRÁNCHEZ-MARTÍN	Las preferencias ciudadanas hacia alternativas de política fiscal en Estados descentralizados Armonización tributaria y competencia fiscal en España REIS, N.º 186, 2024
<b>A17</b>	DIRECCIÓN DE ESTUDIOS	La muestra de IRPF de 2021: descripción general y principales magnitudes Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 1/2024
<b>A18</b>	IVÁN DOÇASAR GARCÍA	La utilización del establecimiento permanente como mecanismo de desimposición Un talón de Aquiles en la fiscalidad internacional Tax legal advisory review, N.º 8, 2024
<b>A19</b>	DANIEL GÓMEZ- OLANO GONZÁLEZ	La tributación global mínima y la crisis del parlamentarismo democrático El notario del siglo XXI, N.º 114, 2024
<b>A20</b>	JUAN MANUEL GARCÍA ROJA	La tributación en el AJD de los negocios jurídicos complejos Actualidad jurídica Aranzadi, N.º 1002, 2023
<b>A21</b>	CARLOS PALMA	La estafa y su tributación en Renta Actualidad jurídica Aranzadi, N.º 1005, 2024
<b>A22</b>	EDUARDO SANZ GADEA	Las relaciones entre la contabilidad y la imposición sobre los beneficios. 50 aniversario del Plan General de Contabilidad Actualidad administrativa, N.º 3, 2024
<b>A23</b>	MANUEL FERNÁNDEZ- LOMANA GARCÍA	Sociedad de gananciales e impuesto sobre sucesiones Actualidad administrativa, N.º 3, 2024

<b>A24</b>	JOSÉ ANTONIO LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES	Forma de determinación de la base imponible de los grupos fiscales en los períodos impositivos iniciados en 2023 (LIS disp.adic.19 redacc L 38/2022)  Actum fiscal, N.º 200, 2023
<b>A25</b>	MARTA GONZÁLEZ APARICIO	Principios limitadores de las actuaciones de la Administración Tributaria: el principio de buena administración  Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 2/2024
<b>A26</b>	EVA MARÍA GIL CRUZ	Derecho a una fiscalidad justa: automatismo sancionatorio e historial del contribuyente  Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 2/2024
<b>A27</b>	MARÍA DEL PILAR CORTÁZAR GUTIÉRREZ	El principio de buena administración como guía en la introducción de la autoliquidación rectificativa en la normativa tributaria  Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 2/2024
<b>A28</b>	YERAY VILLEGAS ALMAGRO	Las autoliquidaciones rectificativas y la consecuente pérdida de garantías para los contribuyentes  Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 2/2024
<b>A29</b>	ELIZABETH GIL GARCÍA	Propuestas fiscales sostenibles para dos retos de la Agenda 2030: el envejecimiento de la población y la gestión del agua  Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 2/2024
<b>A30</b>	JOSÉ ÁNGEL GÓMEZ REQUENA	Fiscalidad y objetivos 2030: propuestas fiscales para la despoblación y los residuos  Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 2/2024
<b>A31</b>	CARMEN SALAZAR NAVARRO	Análisis tributario del cumplimiento de los objetivos climáticos en el ecuador de la Agenda 2030 y propuestas de futuro  Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 2/2024
<b>A32</b>	JAIME VENTURA ESCACENA	Aspectos críticos de la fiscalidad del autoconsumo doméstico  Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 2/2024
<b>A33</b>	IHOR FETSYAK SENKIV	Impacto de la Propuesta de Reglamento de prevención de blanqueo de capitales en las transacciones con criptoactivos. ¿El fin de las «wallet» sin custodia y de las transacciones «crypto» anónimas?  Diario La Ley, N.º 10487, 2024
<b>A34</b>	MARIA JOSÉ GOMEZ	Los incentivos fiscales y las producciones cinematográficas y series audiovisuales (III)  Món jurídic, N.º 351, 2024

<b>A35</b>	EDITORIAL	Campaña de Renta, Patrimonio e Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas 2023 Forum fiscal, N.º 307, 2024
<b>A36</b>	BORJA RUIZ DE AZÚA OCHOA DE ERIBE	Incentivos fiscales para el fomento de la cultura - Obras audiovisuales en el Territorio Histórico de Álava Forum fiscal, N.º 307, 2024
<b>A37</b>	JAVIER ARMENTIA BASTERRA	Comentario a las novedades del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el período impositivo 2023 (y II) Forum fiscal, N.º 307, 2024
<b>A38</b>	AITOR ORENA DOMÍNGUEZ	El «derecho al error» y las autoliquidaciones rectificativas Forum fiscal, N.º 307, 2024
<b>A39</b>	RICARDO RODRÍGUEZ	Acerca del desplazamiento fiscal del Estado El Viejo topo, N.º 435 (abril), 2024
<b>A40</b>	COVADONGA ISABEL BALLESTEROS PANIZO	La ejecución transfronteriza de las sanciones administrativas de tráfico Revista de administración pública, N.º 223, 2024
<b>A41</b>	HELENA PUJALTE MÉNDEZ-LEITE	El cálculo de la base imponible armonizada del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea De la propuesta BICIS a la propuesta BEFIT Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N.º 25, 2024
<b>A42</b>	DAVID SILVA GARCÍA	Impuesto Mínimo Global. Una visión práctica del Pilar II de la OCDE Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N.º 25, 2024
<b>A43</b>	MIGUEL CRUZ AMORÓS	Conflictos fiscales y derecho de la Unión Europea (UE) Actum fiscal, N.º 203, 2024
<b>A44</b>	ANA MEDINA JIMÉNEZ	Fraude en el IVA ¿Existe la posibilidad de presentar una autoliquidación fuera de plazo elevando el importe de cuotas soportadas? Actum fiscal, N.º 203, 2024
<b>A45</b>	JOSÉ MARÍA BENGOCHEA SALA	Análisis de la nota de la AEAT sobre cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados. Problemática de los gastos deducibles relacionados con el vehículo Actum fiscal, N.º 204, 2024

<b>A46</b>	MIGUEL CRUZ AMORÓS	(No) rectificar las autoliquidaciones  Actum fiscal, N.º 204, 2024
<b>A47</b>	MIGUEL ALEJANDRO SÁNCHEZ FERRÁNDIZ	La Disposición Transitoria Segunda de la Ley del IRPF Historia de un despropósito (II)  Actum fiscal, N.º 205, 2024
<b>A48</b>	MIGUEL CRUZ AMORÓS	El fraude fiscal y sus circunstancias indiciarias  Actum fiscal, N.º 205, 2024
<b>A49</b>	MIGUEL CRUZ AMORÓS <hr/> XANDRA MARTÍNEZ GAVIRA	El IVA y la discapacidad, a la luz de los cambios acontecidos en la Directiva 2006/112/CE  Anales de derecho y discapacidad, N.º 8, 2023

## AUTORES

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA — ARTÍCULOS

D01	JOHN GALILEA CLAVIJO MARIANA DÍAZ MORO ROCÍO ARIAS PLAZA	El Tribunal Supremo avala la nulidad de liquidaciones firmes de plusvalía municipal Cuando no existió incremento del valor del terreno  Diario La Ley, N.º 10472, 2024
D02	SATURNINA MORENO GONZÁLEZ	Nueva entrega sobre «tax rulings» y ayudas de estado Comentario a la sentencia del tribunal general de 20 de septiembre de 2023 (T-131/16 revn) sobre el sistema belga de exención de beneficios extraordinarios  Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N.º 24, 2023
D03	SATURNINA MORENO GONZÁLEZ JOSÉ ANGEL GÓMEZ REQUENA	Análisis de jurisprudencia en materia de fiscalidad internacional  Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N.º 24, 2023
D04	NURIA PUEBLA AGRAMUNT	Impugnación de sanción derivada de liquidación firme Análisis de la STS de 20 de noviembre de 2023, rec. núm. 1512/2022  Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 493, 2024
D05	FERNANDO MARTÍN BARAHONA	Bonificaciones o deducciones en la consolidación del dominio en el nudo propietario Análisis de la STS de 16 de febrero de 2024, rec. núm. 8674/2022  Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 493, 2024
D06	ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE	Análisis jurisprudencial del Impuesto sobre el Valor Añadido. Parte I  Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 108, 2024
D07	JORGE MOREIRA PELÁEZ	El tratamiento en el IRPF de las pensiones públicas de antiguos mutualistas de la institución telefónica de previsión y de la mutualidad laboral de banca Crónica y crítica de una jurisprudencia paradójica  Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 108, 2024
D08	NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ	Aplicación de la exención con progresividad prevista en un convenio sobre doble imposición Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2023 (rec. 5748/2022)  Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 108, 2024
D09	MARI CARMEN FUENTES GAMERO	Se extiende la aplicación de la deducción por maternidad en el IRPF a los gastos de custodia en guarderías Sentencia 7/2024 del Tribunal Supremo de 8 de enero de 2024 (rec. 2779/2022)  Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 108, 2024

<b>D10</b>	CARLOS ROMERO PLAZA	La regla especial de valoración del artículo 37.1.b) LIRPF y la comprobación de valores Sentencia del Tribunal Supremo no 224/2024, de 12 de enero (recurso 2705/2022)  Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 108, 2024
<b>D11</b>	GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA	Establecimiento permanente por prestaciones de servicios en IVA Conclusiones de la Abogado General Juliane Kokott. 1 de febrero de 2024. Caso Adient (C-533/22)  Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 108, 2024
<b>D12</b>	NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ	Disolución y liquidación de sociedad. Tributación de dividendos y cuota de liquidación. Convenio con Suiza Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 21 de diciembre de 2023 (V3273-23)  Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 108, 2024
<b>D13</b>	NICOLÁS GONZÁLEZ- DELEITO DOMÍNGUEZ	La aplicación de las garantías de la unidad de mercado al sector del juego en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y sus consecuencias sobre la regulación del juego  Actualidad administrativa, N.º 3, 2024
<b>D14</b>	DANIEL SANTIAGO MARCOS	El orden debido en la determinación de la residencia fiscal: el papel de la interpretación autónoma y de los certificados fiscales  Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 2/2024
<b>D15</b>	FERNANDO DE LA PEÑA PITA	Los límites materiales de la utilización del Decreto-ley en materia tributaria: la STC 11/2024, de 18 de enero  Actualidad administrativa, N.º 4, 2024
<b>D16</b>	IÑAKI ALONSO ARCE	El punto de conexión para determinadas retenciones sobre rentas satisfechas por entidades que forman parte de un grupo fiscal  Forum fiscal, N.º 307, 2024
<b>D17</b>	FERNANDO HERNÁNDEZ GUIJARRO	Análisis crítico de la stc 149/2023, de 7 de noviembre, que avala el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas  Boletín Digital de Contencioso-Administrativo, N.º 35, 2024
<b>D18</b>	ESTEFANÍA HARANA SUANO	La figura del prestador del servicio "online" y su responsabilidad tributaria. Comentario de la sentencia del TJUE OnlyFans  Revista de Derecho Comunitario Europeo, Año nº 28, N.º 77, 2024
<b>D19</b>	MIGUEL CRUZ AMORÓS	La ruptura del modelo de financiación autonómica (al hilo de las recientes sentencias del Tribunal Constitucional sobre el discutible impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas). In memoriam Enrique Giménez-Reyna Rodríguez; Inspector técnico fiscal del estado  Actum fiscal, N.º 201, 2023



<b>D20</b>	RAFAEL OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE	El Tribunal Constitucional avala la regulación del impuesto de plusvalía Actum fiscal, N.º 201, 2023
<b>D21</b>	SOFÍA PARADA CANO- LASSO	El «derecho al error» en el ámbito tributario y su posible alcance en el delito fiscal Diario LA LEY, N.º 10492, abril de 2024

## DOCUMENTOS DE INTERÉS

**INFORME TRIMESTRAL DE LA ECONOMÍA VASCA (2024 — TRIMESTRE 1)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
GOBIERNO VASCO

[https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/web\\_informe\\_trimestral/es\\_def/index.shtml#/](https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/web_informe_trimestral/es_def/index.shtml#/)

**ANT — ACTUALIDAD NORMATIVA TRIBUTARIA (MARZO 2024)**

DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
GOBIERNO VASCO

<https://www.euskadi.eus/informacion/boletin-de-normativa-tributaria-dat/web01-a2ogazer/es/>

**COYUNTURA EN UN CLIC (ABRIL 2024)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
GOBIERNO VASCO

<https://www.euskadi.eus/coyuntura-en-un-click/web01-a2ogaeko/es/>

**TERMÓMETRO ECONÓMICO (MARZO 2024)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
GOBIERNO VASCO

<https://www.euskadi.eus/termometro-economico/web01-a2ogaeko/es/>

**ASTEKONOMÍA (RESUMEN SEMANAL DEL 8 AL 12 DE ABRIL DE 2024)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
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)

**ASTEKONOMÍA (RESUMEN SEMANAL DEL 15 AL 19 DE ABRIL DE 2024)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
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)

**ASTEKONOMÍA (RESUMEN SEMANAL DEL 22 AL 26 DE ABRIL DE 2024)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
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

La Ley 49/2002 del mecenazgo

Luces y sombras de una reforma en stand-by

Diario La Ley, N.º 10473, 2024



Héctor Gabriel de Urrutia Coduras  
Senior associate  
Cuatrecasas

## *RESUMEN*

En la reunión de 19 de diciembre de 2023, el Consejo de Ministros aprobó el Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, que, entre otras medidas, incorporó una modificación parcial de la Ley 49/2002 del mecenazgo. En el presente artículo se analizarán los principales cambios que se han introducido en determinados incentivos fiscales al mecenazgo (artículos 17 a 25 de la Ley 49/2002), así como algunas modificaciones técnicas de interés para las entidades no lucrativas que estén acogidas al régimen fiscal especial establecido en el Título II de la citada ley. Asimismo, se comentarán aquellas cuestiones que siguen pendientes de reforma y se plantearán las principales dudas que dicha reforma genera. Si bien todas las modificaciones entraron en vigor el pasado 1 de enero de 2024, actualmente el citado Real Decreto-ley está siendo tramitado como proyecto de ley en las Cortes Generales.

# A02

Fiscalidad y desarrollo

Información Comercial Española, ICE, N° 934, 2024



Carlos Garcimartín  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad Rey Juan Carlos

## *RESUMEN*

En este artículo se examinan las principales características de los sistemas tributarios de los países en desarrollo, su evolución y reformas, así como dos desafíos en particular que han surgido en los últimos años cambiando las reglas de la tributación: la expansión de la economía digital y el acuerdo sobre imposición a los grandes grupos multinacionales. La principal conclusión es que, pese a los retos y carencias aún existentes, se han producido mejoras muy significativas en los sistemas tributarios de los países en desarrollo.



J. Javier Pérez-Fadón Martínez  
Inspector de Hacienda del Estado

## CONTENIDO

# TEMAS FISCALES

## TEMAS FISCALES

### EXAMEN ACTUAL DE LA MODALIDAD DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS DEL ITPAJD.

**J. Javier Pérez-Fadón Martínez.**

Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del M.º. de Hacienda. Abogado no ejerciente del ICAM.

#### I.- INTRODUCCIÓN.

Como es bien sabido, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) se compone de tres conceptos o modalidades, realmente, diferentes, si bien, se regulan en una sola ley, en la que con carácter general se incluyen algunos aspectos para todos sus gravámenes, pero en cuanto a los elementos esenciales de cada una de ellas, la normativa es específica.

En efecto, las tres modalidades del citado ITPAJD son la de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), la de operaciones societarias (OS) y la de actos jurídicos documentados (AJD), la cual se desglosa, a su vez, en otras tres submodalidades que se pueden denominar como documentos notariales, documentos mercantiles y documentos administrativos.

Dada la complejidad de estas modalidades, tanto en su relación entre ellas, que supone la incompatibilidad de unas con otras, como con los demás impuestos del sistema fiscal, se va a analizar de forma separada en este trabajo a la modalidad más importante del ITPAJD, según el criterio de volumen de recaudación, dejando para futuros análisis a las otras dos modalidades, de las que puede adelantarse que la OS es, realmente, una rama desgajada en su día -desde la entrada de España en la UE- de la de TPO y por eso incompatible con esta, siendo, actualmente, de poco volumen, desde dicho punto de vista recaudatorio

y que la segunda modalidad en importancia (AJD) habrá que estudiarla de forma desglosada por sus tres submodalidades.

Por lo anterior, se incluirá en este análisis, exclusivamente, el estudio de la regulación de la modalidad de TPO, sin entrar en las de las otras modalidades ni en las normas y reglas generales aplicables a todas ellas, salvo, en este caso, cuando fuera necesario para este trabajo.

#### II.- NORMATIVA DE LA MODALIDAD DE TPO.

El ITPAJD se encuentra, en estos momentos, regulado en el territorio común por el Texto Refundido del ITPAJD (TRITPAJD), aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre y por su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, teniendo las Comunidades Autónomas de régimen foral sus propias normativas, que abarcan todos los aspectos del tributo y se establecen según cada Diputación Foral -Vizcaya, Guipúzcoa, Álava y Navarra-.

Además, las CCAA de régimen común tienen, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en la que se especifican las condiciones de la cesión y el punto de conexión, así como el alcance de las competencias normativas y de aplicación del impuesto que se atribuyen a las comunidades autónomas,

# A10

La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la colaboración en la ocultación de bienes a la Administración: especial referencia al elemento intencional

Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 493, 2024



Pilar Álvarez Barbeito  
Universidade da Coruña

## *RESUMEN*

Este trabajo aborda algunas cuestiones controvertidas que plantea en la práctica el supuesto especial de responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria –norma que regula la responsabilidad solidaria de quienes causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes y derechos con el fin de impedir la actuación recaudatoria de la Administración–. En particular, se analiza tanto el elemento intencional de la conducta del responsable como el momento en el que dicha conducta ha de realizarse para considerar que con ella se ha frustrado la actuación recaudatoria de la Administración, ya que ambos aspectos son especialmente conflictivos.

# A11

## Interposición de sociedades para la realización de actividades personales por las personas físicas



Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 493, 2024

Javier Bas Soria  
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

Tomás Payá Martínez  
TEAC

### *RESUMEN*

La creación de sociedades para el ejercicio de actividades profesionales es una realidad común. No obstante, en muchos casos, la Administración tributaria entiende que existe un abuso en dicha utilización, bien por el tipo de servicios de los que se trata, bien porque la entidad no participa realmente con una generación de valor adicional al creado por las personas físicas. En el presente estudio se abordan los principales medios para la regularización y los supuestos en los que cada uno de ellos procede, a la luz de los principales pronunciamientos jurisprudenciales habidos sobre esta cuestión.



# A16

## Las preferencias ciudadanas hacia alternativas de política fiscal en Estados descentralizados

### Armonización tributaria y competencia fiscal en España

REIS, N.º 186, 2024



**Jorge Martínez-Vázquez**  
Georgia State University

**Eduardo Sanz-Arcega**  
Universidad de Zaragoza

**José Manuel Tránchez-Martín**  
Instituto de Estudios Fiscales

#### **SUMARIO**

Introducción

Revisión de la literatura

La descentralización del poder tributario en España

Análisis empírico

Conclusiones

Bibliografía

#### **RESUMEN**

La eventual desconexión entre las preferencias de los votantes y las políticas concretas es de especial interés en Estados descentralizados, donde cualquier iniciativa política también puede verse como una erosión o un refuerzo del autogobierno. El objetivo de este artículo es aplicar este marco conceptual a la armonización del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español (ISD), contrastando econométricamente si los ciudadanos que viven en comunidades autónomas que lideraron una carrera fiscal a la baja en este impuesto o en aquellas más proclives al autogobierno se oponen en mayor medida que el resto de españoles a la armonización tributaria de este impuesto. Empíricamente, explotamos los datos del Barómetro Fiscal de 2019 del Instituto de Estudios Fiscales. Según nuestros principales resultados, los ciudadanos que viven en comunidades autónomas con un menor ISD y los ciudadanos que viven en algunas regiones donde gobiernan partidos nacionalistas tienen incluso más probabilidades de favorecer la armonización.

#### **CONTENIDO**

##### **Introducción**

Una de las líneas de investigación centrales en ciencia política se orienta al estudio de la conformación de las posiciones políticas de los ciudadanos. Desde los primeros trabajos de Downs (1957), en los que se concluía que los políticos adaptarían sus manifiestos a las preferencias de los votantes, investigaciones más recientes han enfatizado que los votantes pueden actuar más como seguidores que como líderes en la definición de la agenda política (Holcombe, 2021). Esta posible desconexión entre las preferencias de los votantes y las políticas es de especial importancia en los países descentralizados, donde, simultáneamente, cada iniciativa política se contempla asimismo como una erosión o un refuerzo del autogobierno (Hobolt y Vries, 2016; Schakel y Brown, 2022).

A partir de este marco teórico, el objetivo de este artículo es analizar una política descentralizada particularmente controvertida en España, a saber, la armonización del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD). En concreto, nuestro objetivo es doble. Por un lado, nos interesa contrastar si los ciudadanos que viven en regiones (es decir, comunidades autónomas, en adelante, CC. AA.) que lideraron una carrera fiscal a la baja con respecto al ISD realmente están de acuerdo con esta agenda política y, por lo tanto, apoyarían menos la armonización del ISD. Por otro lado, queremos contrastar si los ciudadanos que viven en regiones más proclives al autogobierno también favorecerían menos una política que *stricto sensu* erosionaría el propio nivel de autogobierno.

Los objetivos antedichos representan nuevas contribuciones a la literatura. Aunque ésta ha analizado cómo las preferencias de los ciudadanos tanto hacia la descentralización como hacia políticas concretas asimismo influyen en sus opiniones sobre el propio nivel de descentralización o sobre algunas políticas específicas, la investigación sobre las opiniones de los ciudadanos hacia un diseño eficiente de la descentralización tributaria es casi inexistente (Norris, 1999; León, 2012; López-Laborda y Rodrigo, 2012, 2015; Brown, 2013; Dupuy, Verhaegen e Ingelgom, 2021).

..//..



Dirección de Estudios  
Instituto de Estudios Fiscales

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. METODOLOGÍA Y DISEÑO MUESTRAL
3. UTILIDAD, FIABILIDAD, LIMITACIONES
4. CONCEPTOS BÁSICOS Y ESQUEMA LIQUIDATORIO DEL IRPF DE 2021
5. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES MACROMAGNITUDES MONETARIAS Y FISCALES DE LA MUESTRA DE DECLARANTES
6. PRINCIPALES RESULTADOS DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS CON MAYOR NÚMERO DE DECLARACIONES
7. MUESTRA DE NO DECLARANTES-NO OBLIGADOS A DECLARAR. ANÁLISIS ESTADÍSTICO

## ANEXOS

- VIII. Variables muestra IRPF 2021
- VIII. Definición de variables
- VIII. Variables muestra no obligados-no declarantes 2021
- IIIV. Esquema del Impuesto

## BIBLIOGRAFÍA

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

El presente documento tiene por objeto facilitar el uso y la difusión de la muestra de microdatos correspondiente a las declaraciones de IRPF en el territorio de régimen fiscal común (sin incluir Comunidad Foral de Navarra y País Vasco) del año 2021. Dicha muestra se ofrece en el marco del trabajo conjunto de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y el Instituto de Estudios Fiscales (Dirección de Estudios), y junto con la muestra de perceptores no obligados a declarar correspondiente a 2021, viene a completar los microdatos disponibles anteriormente, correspondientes al periodo 2002-2021. Al igual que en anteriores ocasiones, para la difusión de los datos se han establecido unas normas básicas dirigidas a facilitar el acceso haciéndolo compatible con la protección de la intimidad y confidencialidad de la información de las personas físicas y jurídicas. Tras la firma por parte de los usuarios de los protocolos establecidos (disponibles en la página web del IEF, <https://www.ief.es/>, en el apartado "Investigación-Área de Estadística" enlace "Protocolo de Petición de Datos Fiscales") y su recepción en el IEF, se procede al envío de la información solicitada.

El presente documento aborda los siguientes aspectos:

- La metodología y el diseño muestral de la muestra de declarantes difundida para el año 2021.
- Consideraciones sobre su utilidad y limitaciones.
- La definición de conceptos básicos y el esquema liquidatorio del IRPF en dicho año.
- Un análisis de las principales magnitudes monetarias y fiscales, con referencias a las muestras anteriores.
- Breve análisis de las variables de la muestra de no obligados-no declarantes.

Confiamos en que estos contenidos, dentro de sus limitaciones, faciliten la utilización de la muestra y que, en el futuro, con la inestimable colaboración de los usuarios de la misma, podamos seguir mejorando el acceso a la información del Sector Público y su calidad.

../..



Iván Docasar García  
Universitat de València

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. Regla general de la tributación de las rentas empresariales: la tributación exclusiva en residencia
- III. El problema subyacente: la determinación de la parte del capital correspondiente al establecimiento permanente
- IV. La regla de la proporcionalidad a través del principio de empresa separada
- V. La determinación de los gastos deducibles imputables al establecimiento permanente y a la casa central
- VI. Conclusiones

### RESUMEN

En materia de fiscalidad internacional, la planificación financiera se vuelve un elemento esencial a la hora de que las empresas decidan expandir sus actividades a terceros estados distintos del territorio dónde se encuentran domiciliadas. Esencialmente, esa expansión se puede articular de tres posibles maneras: en primer lugar, mediante la creación de sociedades filiales participadas en todo o en parte por la sociedad matriz; en segundo lugar, a través de la ampliación de las actividades de la empresa por la vía de la actuación en otros territorios mediante agentes o comerciales (con mayor o menor grado de dependencia) y, en último término, a través de la creación de un establecimiento permanente en el país dónde la compañía desee ampliar sus operaciones.

En principio, la lógica nos llevaría a pensar que, en términos de eficiencia económica y de gestión, la tercera de las opciones podría resultar la más atractiva, ya que la casa central estaría contratando y expandiendo sus operaciones al amparo de su propia personalidad jurídica. No obstante, a nivel financiero y tributario esta opción no suele ser la más aconsejable. Y no lo es debido, esencialmente, a la ficción jurídica que se crea a través de la figura del establecimiento permanente, ficción que lleva a la imputación de ciertos rendimientos como consecuencia del ejercicio de determinadas operaciones en un territorio, con independencia de que estas operaciones generen un impacto económico directo en las cuentas de la Casa Central. Así, el principio de empresa independiente y separada despliega todos sus efectos y obliga a las compañías a hacer un ejercicio de determinación de rentas que corresponden a las actividades ejercidas en el Establecimiento Permanente en relación con el volumen global de las operaciones del grupo, de forma que en muchas ocasiones van a ver sometidas a gravamen rentas que no se han percibido de manera efectiva, poniendo en jaque, como veremos, el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición tributaria al contribuyente.

### CONTENIDO

#### I. Introducción

Dentro del tráfico comercial internacional entre empresas propio de una economía de mercado y globalizada como la actual, es muy frecuente que se produzcan relaciones entre corporaciones situadas en diferentes Estados. En el ámbito de estas relaciones transnacionales se produce un flujo de capitales extraterritoriales que provocan que una misma renta, o más bien, una renta calificada convencionalmente de la misma manera que se trasvasa de un Estado a otro pueda ser sometida a gravamen en dos o más territorios. El gravamen a aplicar por los diferentes territorios que gozan de potestad tributaria sobre una misma transacción será susceptible de generar una doble imposición jurídica, en la medida en que un mismo sujeto soportará una tributación en el estado en que resida conforme al principio de gravamen por sus rentas universales, pero a su vez también tendrá que pagar impuestos en el Estado del que procedan dichos rendimientos en forma de retención aplicable en la fuente. Este principio general contemplado para que los territorios tradicionalmente importadores de capitales puedan también beneficiarse económicamente de la salida de dinero de sus fronteras y no todo el beneficio se concentre en el Estado al que se dirigen los flujos monetarios, no sólo resulta aplicable a operaciones entre entidades diferentes, siquiera a aquellas operaciones entre matrices y filiales, sino que también se han extendido a aquellas operaciones entre las empresas deslocalizadas y sus lugares fijos de negocio situadas fuera de sus fronteras en forma de establecimientos permanentes.

..//..



**Marta González Aparicio**  
**Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de León**

## SUMARIO

1. Consideraciones iniciales
  2. Marco legal del principio de buena administración
  3. Naturaleza jurídica de la buena administración
  4. La deseable positivización del principio de buena administración
  5. Conceptualización y límites del principio de buena administración al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo
  6. Reflexión de cierre
- Bibliografía.

## RESUMEN

El principio de buena administración se ha revelado como un instrumento eficaz para frenar la fuerza expansiva manifestada por la Administración por medio de las potestades que le son atribuidas y de su propio proceder y el perjuicio que esta situación ha generado sobre los derechos y garantías de los contribuyentes. Aunque este principio actúa como un límite eficaz frente a la actuación administrativa debe ser acotado, por medio de la fijación, esencialmente, de su naturaleza jurídica, de su contenido y de los límites en su aplicación.

## CONTENIDO

### 1. CONSIDERACIONES INICIALES

El 20 aniversario de la aprobación y entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) parece un buen momento para hacer balance y valorar si, en esta ya prolongada andadura, la norma básica del sistema tributario español ha cumplido con sus objetivos. Estos aparecían sucintamente recogidos en su Exposición de motivos, donde se indicaba que "los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria". Como se puede observar, el primero de los objetivos señalados por el legislador del año 2003 era reforzar las garantías -y derechos- de los contribuyentes. Por consiguiente, el artículo 34 de la LGT recoge el repertorio de derechos y garantías de los contribuyentes, establecidos con carácter previo en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC), pues este texto legal "planteó desde su aprobación la necesidad de su integración en la Ley General Tributaria, donde sus preceptos debían encontrar su natural acomodo", tal y como se indica en la Exposición de motivos de la vigente LGT. En consecuencia, tras dos décadas de vigencia, procede cuestionarse si la LGT ha servido para cumplir este objetivo y si ha servido para afianzar los derechos y garantías de los contribuyentes y, concretamente, si las disposiciones del artículo 34 de la LGT han operado como un verdadero mandato para la Administración y para el legislador. Si se examina las actuaciones de una -la Administración tributaria- y de otro - el legislador- en estos 20 años, parece que hay buenas razones para concluir que no se han dedicado muchos esfuerzos para reforzar los derechos y garantías de los contribuyentes. Por el contrario, se encuentran numerosos ejemplos en el proceder de la Administración y en la acción del legislador que permiten afirmar que la posición del contribuyente y los derechos que le asisten ha sufrido una evidente merma, generándose un evidente desequilibrio entre las dos partes intervinientes en la relación jurídico-tributaria. Aunque los males de nuestro sistema tributario, entre los que destaca este desequilibrio, han sido puestos de manifiesto por nuestra mejor doctrina en numerosas oportunidades, siendo una de las más célebres la expresada por medio de la célebre Declaración de Granada, las recomendaciones de estos expertos no parecen haber sido tenidas en cuenta por un legislador que, por el contrario, suele asumir con facilidad los postulados de la Administración. Esta situación también perjudica la seguridad jurídica que, como se indicó previamente, la vigente LGT ligó a la salvaguarda de las garantías de los contribuyentes.

..//..



Eva María Gil Cruz  
Facultad de Derecho -ICADE-  
Universidad Pontificia Comillas

### SUMARIO

1. Planteamiento
2. La motivación de la culpabilidad y el uso de los algoritmos
3. Proporcionalidad en la imposición de sanciones
4. Valoración de la responsabilidad en atención al historial del contribuyente
5. Conclusiones

Bibliografía

### RESUMEN

El objetivo de evitar el fraude fiscal, que sustenta las acciones y estrategias de la Administración tributaria, no puede justificar una elevada abundancia de reproche legal en aras de una mayor recaudación. La relación jurídica tributaria, basada en la confianza, ha de partir de la buena fe, en donde es imprescindible que la actuación de los órganos públicos, al interpretar y calificar el hecho tributario declarado por el contribuyente, no esté preconcebida por la culpabilidad y la intención defraudadora. Tal actitud perjudica sobre manera a los contribuyentes, que disponen de un historial de cumplimiento y colaboración con la inspección de tributarios.

### CONTENIDO

#### 1. PLANTEAMIENTO

Como principales causas del fraude fiscal se alude a la falta de honradez y conciencia cívica, así como a la ineficacia de la lucha contra la defraudación, la creencia de que los actuales impuestos son excesivos y que los que más defraudan están impunes.

En función de los distintos estudios realizados al respecto, y a la vista de lo expuesto, el fraude fiscal se percibe como un fenómeno en el que confluyen multitud de causas.

De hecho, cuando un contribuyente incumple sus deberes tributarios, con frecuencia manifiesta mucho más que una simple resistencia económica. El fraude y la elusión fiscal puede deberse incluso a su ausencia de "conciencia tributaria, por su falta de responsabilidad ciudadana, por su desconocimiento, pero también puede ser su herramienta para expresar su descontento con las políticas públicas."

Con todo, los efectos jurídicos ante la comisión de una equivocación por parte del obligado tributario sin ánimo de defraudar y con un historial de buen contribuyente, deberían ser diferentes de aquellos otros en los que subyace un ánimo elusivo en el cumplimiento de sus deberes con la Hacienda Pública.

Pues la automaticidad en la imposición de sanciones administrativas, que se está produciendo en los últimos años, quebranta el principio de responsabilidad, que preside la aplicación del Derecho administrativo sancionador.

Para la exigencia de un reproche legal por la Administración ha de quedar, debidamente justificado, la valoración de la intencionalidad concreta del contribuyente en la conducta que se le imputa. No es suficiente la mera indicación genérica de que no se aprecia la existencia de ninguna circunstancia eximente de responsabilidad.

Se requiere, en consecuencia, dejar constancia de la existencia de indicios suficientes y evidentes de la certeza de la realización de la conducta típica.

En concreto, el TS ha puesto el acento en que las sanciones no "pueden ser el resultado, poco menos de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes."

En base a ello, y atendiendo a la metodología sistemática que se ha seguido para la elaboración del presente trabajo, en primer lugar, hemos puesto de manifiesto la necesidad de una suficiente y adecuada argumentación del órgano administrativo ante la posible existencia de la culpabilidad para la imposición de una sanción.

..//..

# A27

## El principio de buena administración como guía en la introducción de la autoliquidación rectificativa en la normativa tributaria



Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 2/2024

María del Pilar Cortázar Gutiérrez  
Universidad de Málaga

### SUMARIO

1. Introducción
2. Figura de la autoliquidación rectificativa. De la obligación de servir al autoservicio tributario
3. Posibles modificaciones a la luz del principio de buena administración
4. Conclusiones

Bibliografía

### RESUMEN

Con la aprobación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se introduce en nuestro ordenamiento la autoliquidación rectificativa.

La falta de regulación por la normativa tributaria de esta nueva figura cuyo funcionamiento es esencialmente idéntico a la llamada autoliquidación complementaria, no está exenta de dudas.

Su funcionamiento y sobre todo el alcance de las garantías exigidas para la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes son interrogantes que pretenderemos comenzar a resolver a la luz del principio de buena administración.

### CONTENIDO

#### 1. INTRODUCCIÓN

Tras la aprobación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se introdujeron modificaciones fiscales relevantes. Las medidas aprobadas inciden en las actuaciones de los obligados tributarios y de la Administración tributaria, en procedimientos de gestión e inspección tributaria, así como en las nuevas obligaciones de información que se imponen para determinados operadores. Se introduce así una nueva figura: la autoliquidación rectificativa.

Según la Agencia Tributaria, este nuevo modelo pretende establecer un procedimiento más liviano al obligado tributario, de manera que las autoliquidaciones rectificativas tengan un funcionamiento esencialmente idéntico al de las conocidas como autoliquidaciones complementarias. De esta forma, a diferencia del sistema anterior, el contribuyente sólo tendría que presentar una nueva autoliquidación con los nuevos datos. La regla general de este modelo será la devolución automática cuando corresponda, no obstante, ello no impedirá el inicio posterior de los correspondientes procedimientos de comprobación.

Si bien la introducción de la autoliquidación rectificativa puede parecer eficiente y adecuada, ¿será igual de conveniente su uso para subsanar errores aritméticos que para cuestionar la legalidad de la norma o los criterios interpretativos de la AEAT frente a los medios actuales? ¿Su presentación con objeto de reclamar la devolución de un ingreso realizado en la autoliquidación original puede dar lugar a la imposición de una sanción? En definitiva, este nuevo método no está exento de dudas, que, creemos, deberían solventarse a la luz del principio de seguridad jurídica, por un lado, y de buena administración, por otro.

#### 2. FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN RECTIFICATIVA. DE LA OBLIGACIÓN DE SERVIR AL AUTOSERVICIO TRIBUTARIO

Desde pequeños nos enseñan que los sectores económicos se dividen en tres grupos: sector primario, secundario y terciario. La base y sustento de la pirámide la ocupaba el sector primario, que aborda todas las actividades de adquisición de alimentos y materias primas de la naturaleza, como la agricultura, la ganadería, o la pesca. A continuación, se situaba el sector secundario como el encargado de transformar aquellas materias primas en productos elaborados o semielaborados, aquí se incluyen la industria textil o de la construcción, entre muchas otras. Y por último, encontrábamos al sector terciario, orientado a la generación de servicios, que no de productos, como la venta y mantenimiento de todos aquellos productos obtenidos o generados en los sectores anteriores.

Resulta llamativo como a lo largo de los últimos años, ese último sector servicios ha sufrido una pequeña mutación, cobrando cada vez mayor importancia el fenómeno selfservice. Es curioso cómo mientras nos encontramos más conectados que nunca, la autogestión y el autoservicio se han convertido en la tónica diaria de actividades que hace no tanto tiempo requerían de ocupación laboral para su desarrollo.

..//..



Yeray Villegas Almagro  
Universidad de Málaga

## SUMARIO

1. Introducción y estado actual de la cuestión
2. La autoliquidación rectificativa
3. Conclusiones

Bibliografía.

## RESUMEN

La entrada en vigor de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, ha despertado numerosas inquietudes en la doctrina. La introducción de la "autoliquidación rectificativa", como instrumento para rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones previas pone fin al tradicional esquema dual, en el que las autoliquidaciones complementarias y el procedimiento de rectificación servían de medio, según en quién recayera el perjuicio causado por la autoliquidación inicial, para ello.

El presente estudio parte de la naturaleza de esta figura, superada por la doctrina desde tiempo atrás, con el fin de plantear las posibles implicaciones que esta trae consigo en torno a los derechos y garantías de los contribuyentes, cuyo menoscabo se ha convertido en una constante del legislador en el ámbito tributario. Se pone, por tanto, de manifiesto la necesidad de reforzar algunas de las garantías ya existentes, así como de introducir nuevos derechos, al objeto de otorgarle a los contribuyentes una mayor y mejor protección.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN Y ESTADO ACTUAL DE LA CUESTIÓN

Las autoliquidaciones se erigen hoy como uno de los pilares sobre los que se sustenta el sistema tributario español, a diferencia de otros, como por ejemplo el alemán, en el que son residuales. Como se expondrá más adelante, la naturaleza de estas ha sido el centro del debate doctrinal, ya superado; no por ello irrelevante, ya que determina –entre otras cuestiones– las consecuencias jurídicas de figuras y procedimientos que giran a su alrededor.

El objetivo de este trabajo es analizar las nuevas "autoliquidaciones rectificativas" introducidas por la Ley 13/2023, de 24 de mayo, como sistema único para la corrección de las autoliquidaciones, que hasta ahora podía denominarse como dual, dada la existencia de autoliquidaciones complementarias y solicitudes de rectificación de autoliquidación, según el resultado de las iniciales constituyera un perjuicio para la Hacienda Pública o para el interés del propio contribuyente.

No obstante, vaya por delante que, como escribió uno de los máximos exponentes de nuestra doctrina patria, "quedarán sin examinar aspectos de gran trascendencia y de relevante interés doctrinal o científico, pues sólo me propongo distinguir" las posibles consecuencias jurídicas, sobre todo en el seno de la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes, que esta nueva figura tributaria trae consigo.

Ahora bien, para alcanzar conclusiones que han de ser consideradas preliminares por la novedad del tema tratado, resulta esencial un breve recorrido por los conceptos y fundamentos que llevaron hasta el conocido procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, con el fin de comprender hacia dónde conducen las "autoliquidaciones rectificativas".

Dicho esto, la génesis del sistema de autoliquidaciones es relativamente reciente. Esto provocó, entre otras cosas, un cambio radical del modelo de sistema tributario consolidado en España durante varias décadas, hasta el punto de abrirse un debate conceptual sobre la propia naturaleza de aquellas y las implicaciones fiscales que traían consigo para los obligados tributarios.

Hoy, el artículo 120.1 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), define las autoliquidaciones como aquellas "declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar".

Lo cierto es que, esta definición es tan reciente como lo es la propia LGT, pues hasta entonces, como apunta Hinojosa Torralvo, el propio instituto tributario no tenía "definición precisa ni imprecisa" en la LGT, de modo que la doctrina tuvo que elaborarla "al objeto de cubrir la orfandad normativa".

..//..



Elizabeth Gil García  
Universidad de Alicante

## SUMARIO

1. Introducción
2. El fenómeno del envejecimiento y su impacto sobre el gasto público en pensiones
3. El uso de instrumentos fiscales para la protección de las aguas

Bibliografía.

## RESUMEN

La Agenda 2030 marca objetivos para las personas y para el planeta, siendo clave para España en los próximos años afrontar los retos asociados al envejecimiento de la población y a la gestión eficiente del agua. Así, este trabajo aborda el impacto del cambio demográfico en el gasto público en pensiones. Para ello, se exploran otras vías de financiación y se analiza la reforma de los mecanismos de ahorro complementarios. Seguidamente, se reflexiona sobre la contaminación de las aguas, especialmente la provocada por ciertas prácticas agrícolas, y se plantean las posibles respuestas que desde el sistema tributario pueden darse.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

En septiembre del año 2015, en el marco de las Naciones Unidas, se adoptaron una serie de objetivos globales con el fin de erradicar la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad para todos. Se conciben así 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) para las personas y para el planeta, cuya consecución debe producirse en 2030. Naciones Unidas advertía en 2019 que las medidas encadenadas a lograr los ODS no avanzaban a la velocidad ni a la escala necesarias para alcanzar los objetivos de la Agenda 2030.

En este contexto, se incluyó dentro del programa científico de la VIII Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, celebrada en Sevilla los días 9 y 10 de noviembre de 2023, una mesa para reflexionar sobre la Agenda 2030 y el papel que la fiscalidad puede jugar para avanzar en la consecución de los ODS. Así, pues, se seleccionaron varios retos de la Agenda para el Desarrollo Sostenible con la finalidad de explorar las posibles respuestas que desde el sistema tributario pueden darse. En particular, me centré en dos retos que van a resultar clave para España en los próximos años: por un lado, el envejecimiento de la población (vinculado a los ODS 3, 5, 8 y 10) y la gestión de los recursos hídricos (en línea con el ODS 6, pero también con el 12 y el 14).

Pues bien, en el presente trabajo se recogen esas reflexiones en torno a estos dos retos para las personas y para el planeta. Para ello, el trabajo se ha estructurado en dos partes. Primero, se estudia el impacto que sobre el sistema público de pensiones está teniendo (y va a seguir teniendo en los próximos años) el cambio demográfico que supone el envejecimiento de la población. Concretamente, se abordan dos de las recomendaciones que han efectuado tanto el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia como el Pacto de Toledo. Por un lado, la culminación del proceso de separación de fuentes de financiación de la Seguridad Social que va a determinar que solamente las prestaciones de naturaleza contributiva se financien a través de cotizaciones sociales. Sin embargo, y como se verá más adelante, estos recursos no van a resultar suficientes y autónomos para hacer frente a las mayores obligaciones de gasto en el largo plazo, por lo que se hace necesario explorar otras formas de financiación (¿vía impuestos?). Por otro lado, se aborda la reforma de los mecanismos complementarios del sistema con el fin de que los trabajadores, las rentas bajas y los jóvenes accedan a estos instrumentos de ahorro previsional. En la segunda parte del trabajo, se hace una reflexión sobre la contaminación de las aguas y la posibilidad de establecer instrumentos fiscales para recuperar los costes de los servicios relacionados con el agua en el sector agrícola, al haber sido identificado como uno de los sectores que mayor presión ejerce sobre las masas de agua (debido tanto a los grandes volúmenes de agua que se utilizan como a la contaminación difusa).

### 2. EL FENÓMENO DEL ENVEJECIMIENTO Y SU IMPACTO SOBRE EL GASTO PÚBLICO EN PENSIONES

El cambio demográfico que supone el envejecimiento de la población constituye uno de los grandes retos sociales del siglo XXI. Ahora bien, no ha de ignorarse que la longevidad es un logro colectivo fruto de los avances sociales, económicos y científicos. En definitiva, un logro del Estado de Bienestar. Si bien es cierto que la población europea mayor de 65 años va a seguir aumentando en las próximas décadas, hasta superar el 36% en el año 2050, no puede subestimarse el papel de la población sénior. A título de ejemplo, el Parlamento Europeo destaca la participación activa de las personas mayores en la sociedad: más del 20% de las personas entre 65 y 74 años y aproximadamente el 15% de los mayores de 75 años participan en actividades voluntarias formales o informales.

..//..





José Ángel Gómez Requena  
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario  
Centro Internacional de Estudios Fiscales  
Universidad de Castilla-La Mancha

## SUMARIO

1. El Derecho Financiero y Tributario ante los objetivos de desarrollo sostenible 2030
2. Propuestas fiscales para las zonas despobladas
3. Propuestas fiscales para los residuos a la luz de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular
4. Reflexiones finales

Bibliografía

## RESUMEN

El Horizonte 2030 debe ser abordado desde diversos instrumentos jurídicos y financieros. Particularmente existen dos retos como la despoblación y la generación de residuos que afectan sensiblemente a nuestro país. Por ello, este trabajo realiza un estudio de las medidas tributarias que existen o que se han proyectado para conseguir revertir ambos fenómenos. En primer lugar, se realiza una visión panorámica del Derecho Financiero y Tributario frente a los Objetivos de Desarrollo Sostenible 2030 para adentrarnos, en segundo lugar, en el estudio de las medidas tributarias frente a la despoblación. Finalmente, se analiza el futuro de la fiscalidad de los residuos, especialmente en la perspectiva local tras la Ley 7/2022, la cual obliga a todas las entidades locales a establecer una tasa o una prestación patrimonial de carácter público no tributaria para financiar la recogida, tratamiento y destrucción de los residuos.

## CONTENIDO

### 1. EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO ANTE LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE 2030

#### 1.1. Ideas preliminares

Por todos es conocido el importante papel transformador que el Derecho puede desempeñar sobre la sociedad y la economía. Asimismo, son múltiples los desafíos a los que se enfrenta la sociedad y sobre los que depende el futuro, la prosperidad y la sostenibilidad del planeta. En este sentido, ante la necesidad de un impulso multilateral y coordinado para afrontar los retos y lograr la sostenibilidad, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) aprobó en su Asamblea General el 25 de septiembre de 2015 la denominada Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

La Agenda 2030 señala en su preámbulo que "es un plan de acción en favor de las personas, el planeta y la prosperidad". También indica que tiene por objeto fortalecer la paz universal, así como luchar contra el mayor desafío al que se enfrenta el mundo y pilar fundamental del desarrollo sostenible como es la erradicación de la pobreza en todas sus manifestaciones.

La nueva agenda de desarrollo sostenible se compone un conjunto de 17 objetivos globales que se han denominado Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS, en lo sucesivo), los cuales se subdividen a su vez en 169 metas concretas. Los ODS son los siguientes:

1. - Fin de la pobreza.
2. - Hambre cero.
3. - Salud y bienestar.
4. - Educación de calidad.
5. - Igualdad de género.
6. - Agua limpia y saneamiento.
7. - Energía asequible y no contaminante.
8. - Trabajo decente y crecimiento económico.
9. - Industria, innovación e infraestructura.
10. - Reducción de las desigualdades.

..//..



Carmen Salazar Navarro  
Contratada predoctoral FPU  
Área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Málaga

## SUMARIO

1. Introducción
2. Antecedentes
3. Análisis tributario del cumplimiento de los ODS en el Ecuador de la agenda 2030
4. Perspectivas de futuro de la agenda 2030
5. Notas conclusivas

Bibliografía.

## RESUMEN

En el año 2000, las Naciones Unidas adoptaron la Declaración del Milenio, estableciendo 8 grandes objetivos que fueron renovados y ampliados en el año 2015 mediante la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. En ambas declaraciones, la protección del medio ambiente y la lucha contra el cambio climático siempre estuvieron presentes. Actualmente, nos situamos en el Ecuador de la Agenda 2030 y muchas de las metas, en materia de medio ambiente, están lejos de cumplirse. La pretensión de este trabajo es analizar la evolución de los ODS desde el Derecho Financiero y Tributario, que puede aportar soluciones, sobre todo desde la fiscalidad ambiental.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

En septiembre del año 2000, los Estados miembros de las Naciones Unidas adoptaron la Declaración del Milenio, un documento sin precedentes que reflejaba el compromiso de alcanzar, antes del año 2015, una serie de metas ligadas a ocho objetivos generales, que pasarían a ser conocidos como los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM). Estos objetivos, que se relacionaban con materias tan acuciantes como la pobreza, la educación o la salud, también contemplaban el medio ambiente, reconociendo ya en aquel entonces la necesidad de incorporar los principios del desarrollo sostenible en las políticas y programas nacionales.

En relación con lo expuesto, cabe destacar que desde el Derecho Financiero y Tributario ha existido una importante labor en el ámbito medioambiental, que ha sido objeto de estudio desde hace décadas, con el fin de aportar soluciones, sobre todo desde la fiscalidad, para incentivar la protección del medio ambiente, así como la descarbonización. A pesar de ello, y de los avances producidos en algunos de los ODM, el esfuerzo resultó ser insuficiente para cumplir con las metas propuestas, por lo que en el año 2015 fue aprobada la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible<sup>2</sup>, que renueva el compromiso adquirido en el año 2000, y prioriza, entre otros, los objetivos referidos a la sostenibilidad medioambiental.

Actualmente, nos encontramos a mitad del itinerario marcado por la Agenda 2030, siendo, por tanto, el momento idóneo para analizar el desempeño en los objetivos climáticos realizado hasta ahora, e identificar los principales retos a abordar en los próximos años. Desgraciadamente, el contexto del que partimos es complejo, y ello se ha visto reflejado en la negativa evolución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), que requieren de una mayor financiación si queremos lograr, entre otros, limitar el calentamiento global a 1,5º C por encima de los niveles preindustriales, tal y como se acordó de cara al año 2030.

Para obtener dicha financiación, se requiere del compromiso de los Estados y organizaciones internacionales, quienes tienen la llave para poner en marcha iniciativas a favor de proyectos que impulsen las fuentes de energía renovables y la eficiencia energética, que resultan la mejor opción para lograr las metas propuestas. Para ello, resulta fundamental la elaboración de un marco jurídico adecuado, así como el empleo de instrumentos que disuadan de las conductas más perjudiciales para el medio ambiente, y que garanticen la obtención de ingresos para destinarlos a la acción por el clima, características que pueden encontrarse en la imposición ambiental.

Por este motivo, la pretensión de este trabajo es realizar el análisis del cumplimiento de los ODS relacionados con el medio ambiente, desde la óptica del Derecho Financiero y Tributario, prestando especial atención a las propuestas de futuro.

..//..



**Jaime Ventura Escacena**  
**Doctor Derecho Financiero**  
**Profesor Asociado Universidad de Sevilla**

## SUMARIO

1. Introducción
2. Incentivos fiscales al autoconsumo y tributación de otros incentivos
3. Conclusión

Bibliografía.

## RESUMEN

El trabajo recoge los aspectos esenciales de la tributación del autoconsumo doméstico, delimitando sus obligaciones fiscales. Analiza especialmente su carácter como actividad económica o no, en función de la naturaleza física y administrativa y las consecuencias. Igualmente, analiza las implicaciones fiscales de los incentivos y aquellos incentivos de naturaleza fiscal que se han implementado. Se trata de una cuestión que no ha sido tratada de forma sistemática.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años se está viviendo una auténtica revolución energética. Se está produciendo una sustitución paulatina de las fuentes de energía tradicionales por renovables, en especial las eólicas y solar. A ellos han ayudado tanto causas económicas, reducción de costes, como tecnológicas, aumentos de la eficiencia, políticas, necesidad de asegurar la independencia energética e incluso ideológicas, por compromiso con el medio ambiente.

A fecha de hoy, ya la mayoría de la potencia instalada en España es renovable, pero si hay una faceta donde el incremento ha sido exponencial es en el autoconsumo solar fotovoltaico. Aquí se ha vivido una auténtica explosión, hasta el punto de que en un año se ha instalado más de un 3% del total de la potencia acumulada del país y más del 10% de la nueva potencia instalada. Además, esta actividad se está fomentando, incluso con medidas fiscales, por las innegables ventajas de todo orden que comporta.

En el ámbito que nos ocupa, el de la fiscalidad, existen diversas cuestiones que pueden resultar interesantes. En especial, en el ámbito del autoconsumo doméstico, entendiéndose por tal aquel que se implanta en los inmuebles que hacen función de residencia habitual o no por personas físicas.

Podemos distinguir dos ámbitos de investigación preferente. En primer lugar, si pese a que se trate de una inversión doméstica, no empresarial, obliga a realizar declaraciones censales u obligaciones formales empresariales. Es decir, si, en especial cuando se venden excedentes o se netean con la distribuidora estamos ante una actividad empresarial a efectos de las leyes de renta e IVA. Y en tal caso, qué régimen y posible trascendencia en caso de que el titular fuera ya empresario de otra actividad con algún régimen especial. Relacionado con este punto, las obligaciones en el ámbito de los tributos locales, IAE, y en los especiales, el Impuesto sobre la Electricidad.

El segundo ámbito de investigación sería el de los incentivos fiscales a estas actividades, así como el tratamiento fiscal de otros incentivos que pudiera haber, pues no podemos olvidar que esta actividad es de actuación preferente para las administraciones públicas. Esta parte del trabajo nos llevará a examinar aspectos de los tributos locales (IBI) y del IRPF, con la peculiaridad además, de la pluralidad de regímenes autonómicos establecidos al respecto.

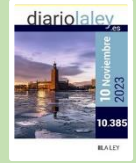
Entendemos que el tema es interesante tanto por la extensión de la materia a multitud de casos, centenares de miles de familias anualmente, como por las cuestiones doctrinales que se plantean en relación a la delimitación del ámbito de la actividad económica.

A los efectos de poder analizar las distintas cuestiones analizaremos los aspectos administrativos y mercantiles precisos, por lo que deberemos exponer algunas cuestiones regulatorias y contractuales imprescindibles para el análisis.

Por instalación de autoconsumo renovable, entendemos aquella instalación de generación de energía, normalmente solar o minieólica, que se instala con la pretensión de subvenir parte, o la totalidad, de las necesidades de energía eléctrica de una residencia.

#### 1.1. Modalidades de autoconsumo

Resulta necesario exponer las distintas formas de autoconsumo reguladas por la normativa específica para poder centrar la cuestión.



Ihor Fetsyak Senkiv  
Doctorando en Derecho  
Universidad de La Rioja

## SUMARIO

- I. Introducción: Antecedentes y contexto de la Propuesta de AMLR
- II. Análisis de la Propuesta de AMLR
  1. Ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del Reglamento
  2. Obligaciones de los proveedores de servicios de criptoactivos en materia de AML/KYC
- III. Valoraciones finales

## RESUMEN

El pasado 19 de marzo marcó un hito significativo hacia la aprobación del futuro Reglamento de prevención de blanqueo de capitales (en adelante, AMLR), ampliamente criticado en la comunidad de criptoactivos. El fundamento de las críticas reside en que las medidas propuestas buscan prohibir las transacciones anónimas mediante el uso de criptoactivos, así como el empleo de billeteras sin custodia. En este breve artículo, exploraremos su impacto en las operaciones con criptoactivos y la propia validez de estas opiniones críticas.

## CONTENIDO

### I. Introducción: Antecedentes y contexto de la Propuesta de AMLR

Señala adecuadamente el considerando 6 AMLR que el fenómeno tecnológico se encuentra en constante evolución, ofreciendo un sinfín de oportunidades al sector privado para el desarrollo de nuevos sistemas de intercambio de fondos y valor, pero, por el contrario, también genera nuevos riesgos de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. A este respecto, las características inherentes de la tecnología «blockchain» y de los criptoactivos, destacando, en especial, su alcance transfronterizo, el carácter descentralizado y pseudoanónimo que ofrecen las transferencias de criptoactivos, facilitan los flujos de dinero ilícito al constituirse en elementos idóneos para su uso indebido con objetivos de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. En este contexto, como se verá, los proveedores de servicios de criptoactivos (en adelante, CASP) tienen un papel clave en la detección y mitigación de estos riesgos.

Con fundamento en ello, la Directiva (UE) 2018/843 (LA LEY 9923/2018) (en adelante, AMLD5) es el primer instrumento normativo que regula los mencionados riesgos, extendiendo su ámbito de aplicación a los proveedores de servicios de cambio de monedas virtuales por monedas fiduciarias y los proveedores de servicios de custodia de monederos electrónicos. Como se observa, la Directiva cubre los riesgos derivados del uso de las monedas virtuales, también conocidas como criptomonedas; sin embargo, no cubre los riesgos que puedan surgir del uso de otras modalidades de criptoactivos de naturaleza distinta.

Ante este panorama, si bien es cierto que el Reglamento relativo a los mercados de criptoactivos (en adelante, Reglamento MiCA) regula la oferta pública y admisión a negociación en una plataforma de negociación de criptoactivos, así como requisitos de obligado cumplimiento para los proveedores de servicios de criptoactivos, mientras que, por otro lado, el Reglamento relativo a la información que acompaña a las transferencias de fondos y de determinados criptoactivos (en adelante, ToFR) introduce la denominada «regla de viaje» o «travel rule» a las transferencias de criptoactivos, la presente Propuesta de AMLR viene a complementar ambas normativas al fin de mitigar cualquier riesgo o uso ilícito de criptoactivos regulados en el MiCAR y ToFR para fines de blanqueo de capitales o financiación del terrorismo.

Así, tras años de procedimiento legislativo en sede de la UE, el texto ha recibido el visto bueno de la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y la Comisión de Libertades Civiles, Justicia y Asuntos de Interior del Parlamento Europeo, de forma que, salvo cambios inesperados, el texto será aprobado definitivamente por el Parlamento Europeo y el Consejo de la UE.

*Tras años de procedimiento legislativo en sede de la UE, el texto ha recibido el visto bueno de la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y la Comisión de Libertades Civiles, Justicia y Asuntos de Interior del Parlamento Europeo*



**Maria José Gomez**  
Universidad de Sevilla

## CONTENIDO

En mi primer y segundo artículos me centré en los incentivos a las producciones cinematográficas y audiovisuales. Pues bien, en este tercer artículo me referiré a los incentivos fiscales que prevé la normativa del Impuesto sobre Sociedades a las producciones de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

El artículo 36.3 LIS establece una deducción para el productor-coprodutor para la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales del 20%.

La base de la deducción está constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades.

La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000€ por contribuyente.

La base de esta deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la misma. El importe de la deducción, junto con las subvenciones recibidas, no podrá superar el 80% de dichos gastos.

El coste de la producción no tiene que coincidir con la base de deducción. Por tanto, a los efectos de poder valorar el coste total de la producción versus base de deducción habrá que acudir a la Ley General de Subvenciones y a la Norma Contable correspondiente. Para la aplicación de esta deducción será necesario:

- a) Que el contribuyente haya obtenido un certificado al efecto, en los términos que se establezcan por Orden Ministerial, por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.
- b) Que, de los beneficios obtenidos en el desarrollo de estas actividades en el ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción, el contribuyente destine al menos el 50% a la realización de actividades que dan derecho a la deducción. El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los referidos beneficios y los 4 años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

De la misma manera que en el ámbito de las producciones cinematográficas y series audiovisuales, habrá que estar a los requisitos comunes de las deducciones (en este punto me remito a mi primer artículo).

De acuerdo con el artículo 39.7 LIS, los contribuyentes que participen en la financiación de la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas por otros contribuyentes podrán aplicar las deducciones previstas en el artículo 36.3 LIS. ¿Cómo podrá aplicar la deducción el financiador? En las mismas condiciones y términos que se hubieran aplicado por el productor, siempre que hayan sido generadas por este último, cuando aporte cantidades destinadas a financiar la totalidad o parte de los costes de la producción, así como los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30% de los costes de producción, sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de las producciones o espectáculos, cuya propiedad deberá ser, en todo caso, del productor.

¿Cuándo efectuar las aportaciones y, en consecuencia, cuándo podrá aplicar la deducción el financiador? La norma establece que:

Las cantidades para financiar costes de producción podrán aportarse en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados costes de producción y hasta la obtención del certificado a que se refiere la letra a) del artículo 36.3 LIS.

Las cantidades para financiar gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor podrán aportarse con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados gastos, pero nunca después del período impositivo en que el productor incurra en los mismos.

¿Hay algún límite en la inversión? El artículo 39.7 LIS establece que el importe máximo de la deducción generada por el productor y que aplique el inversor será el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades aportadas en la financiación. El exceso de deducción podrá ser aplicado por el productor que haya generado el derecho a la misma.

¿Hay requisitos formales para aplicar la deducción por el inversor? La norma requiere la formalización de un/os contrato/s de financiación y la comunicación de su suscripción a la Administración Tributaria.

1.- El contrato de financiación deberá suscribirse entre el productor y el inversor. Podrá firmarse en cualquier fase de la producción y deberá contener, entre otros, los siguientes datos:

Identidad de los financiadores.

Descripción de la producción.

..//..

# A36

## Incentivos fiscales para el fomento de la cultura - Obras audiovisuales en el Territorio Histórico de Álava



Forum fiscal, N.º 307, 2024

Borja Ruiz de Azúa Ochoa de Eribe  
Diputación Foral de Álava

### *RESUMEN*

Ante la próxima aprobación en Álava de la Norma Foral por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura, Borja Ruiz de Azúa analiza en este interesante artículo estos nuevos incentivos, que mejoran sustancialmente los vigentes hasta el 31 de diciembre de 2023, exponiendo su contenido y ámbito de aplicación, y aportando criterios adicionales en relación con algunas cuestiones no reguladas en la normativa.

# A37

Comentario a las novedades del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el período impositivo 2023 (y II)



Forum fiscal, N.º 307, 2024

Javier Armentia Basterra  
Diputación Foral de Alava

## *RESUMEN*

Javier Armentia dedica este artículo a analizar detalladamente las novedades aprobadas en el IRPF e Impuesto sobre Patrimonio para 2023 en los territorios forales.

En esta segunda parte del artículo se exponen algunas novedades en el IRPF, en relación por ejemplo con algunas deducciones, modalidades de unidad familiar, la obligación de autoliquidar el impuesto, opciones a ejercitar en la presentación de la autoliquidación, infracciones y sanciones relacionadas con el TicketBAI, obligaciones de información, régimen fiscal de las personas sujetas a curatela con facultades de representación, complementos salariales percibidos de forma periódica por los trabajadores como consecuencia de despidos colectivos o de determinadas extinciones de contrato por causas objetivas régimen fiscal de las personas sujetas a curatela con facultades de representación, apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica, determinación del rendimiento neto de las actividades económicas a través de modalidades simplificadas, sistema BATUZ, así como las novedades aprobadas en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, que afectan principalmente a exenciones y normas de valoración.

A39

Acerca del desplazamiento fiscal del Estado

El Viejo topo, N.º 435 (abril), 2024



Ricardo Rodríguez Rodríguez

## *RESUMEN*

¿Por qué la descentralización fiscal es un proyecto de las élites económicas que perjudica a las clases trabajadoras? Aquí se explica de manera clara y precisa cómo el sistema tributario incide en la desigualdad de los españoles.





Covadonga Isabel Ballesteros Panizo  
Universidad Complutense

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. EL PRINCIPIO DE RECONOCIMIENTO MUTUO DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS.
- III. LA EJECUCIÓN TRANSFRONTERIZA DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS.
- IV. CONCLUSIÓN.

## RESUMEN

La Decisión Marco 2005/214/JAI del Consejo de 24 de febrero de 2005, relativa a la aplicación del principio de reconocimiento mutuo de sanciones pecuniarias, supuso un paso determinante en lo tocante a la ejecución transfronteriza de resoluciones penales y administrativas de tráfico. Sin embargo, los requisitos previstos por la norma para que eso sea posible se han interpretado como un obstáculo insalvable para España. En este trabajo se estudia la cuestión en profundidad, analizándola a partir de la doctrina de los conceptos autónomos y desde la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Todo ello, con el fin de aportar soluciones que pongan remedio a una situación, que ha dejado a España en una posición desigual respecto al resto de Estados miembros y que afecta al funcionamiento del mercado único y la libre circulación de personas en la Unión Europea.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

La ejecución de actos administrativos con elementos internacionales no siempre es fácil, sobre todo cuando implica el reconocimiento y la realización de esos actos en el extranjero. Cuando una autoridad administrativa de un país emite un acto administrativo que afecta a una persona o entidad en otro país, se plantea la cuestión de si ese acto debe ser reconocido y ejecutado en el país receptor. El principio general es que los actos administrativos emitidos por las autoridades competentes de un país tienen validez y efecto dentro de ese país y ello se debe fundamentalmente al principio de territorialidad del ordenamiento jurídico administrativo y, más concretamente, del derecho sancionador. Así, a priori, las sanciones administrativas solo pueden imponerse en el territorio del Estado con competencia para sancionar. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) que afirma que «un Estado miembro en cuyo territorio se comete una infracción es el único competente para sancionarla».

Extendiendo el principio de territorialidad al ámbito de las sanciones de tráfico la situación resulta un tanto anómala en el marco de la Unión Europea. Son miles los desplazamientos transfronterizos por carretera que se producen a diario en el territorio de la Unión, por ello lo razonable sería que existiera una armonización de la normativa de tráfico o que, incluso, existiera una única normativa de tráfico para todo el territorio comunitario. No es esta una cuestión baladí, pues, en efecto, la falta de armonización perjudica gravemente, nada más y nada menos, al adecuado funcionamiento del mercado único y a la libre circulación de personas, perjuicio este que no puede tolerarse, pues afecta a la razón de ser de la Unión Europea.

Así pues, ante esta ausencia de armonización de la normativa de tráfico resulta esencial asegurar la ejecutividad de las sanciones administrativas. En primer lugar, para garantizar, como se ha dicho, el correcto funcionamiento de la libre circulación de personas y del mercado único. En segundo lugar, porque al garantizar la eficacia de las sanciones se fomenta el cumplimiento de la normativa de tráfico, promoviendo de esa manera un tráfico más seguro. En tercer lugar, porque la ejecución efectiva de las sanciones administrativas transfronterizas ayuda a prevenir la impunidad de los infractores. La inexistencia de una forma eficiente de ejecutar las sanciones más allá de las fronteras nacionales llevaría a una mayor elusión de las responsabilidades por parte de los infractores, escapando de las consecuencias de sus acciones, dejando, así, sin eficacia la normativa sobre seguridad vial. Asimismo, asegurar la ejecutividad de las sanciones administrativas contribuye a crear un sistema de justicia equitativo y coherente en todo el territorio de la Unión Europea. Los ciudadanos y las empresas deben poder confiar en que las sanciones impuestas en un país miembro serán aplicadas de manera efectiva en otros países miembros.

Para abordar este desafío, son varias las normas comunitarias aprobadas con el fin de establecer mecanismos de cooperación y asistencia mutua entre las autoridades competentes de los diferentes países que tratan de garantizar la ejecución de las sanciones transfronterizas, e incluso que una sanción dictada por un Estado miembro pueda ser ejecutada forzosamente por otro. Estos mecanismos que se van a estudiar se basan en el principio de reconocimiento mutuo, una herramienta que es el resultado de la confianza mutua entre los Estados miembros. El interés de este trabajo estriba en que el principal de esos instrumentos, la Decisión Marco 2005/214/JAI, del Consejo, de 24 de febrero de 2005 (en adelante, también, la «Decisión» o la «Decisión marco») no ha servido a los intereses de España en la ejecución de las sanciones de tráfico impuestas a ciudadanos de otros países miembros que han cometido las infracciones en territorio español.

..//..



Miguel Cruz Amorós  
Fundación Derecho y Discapacidad

Xandra Martínez Gavira  
Pwc Tax&Legal

## SUMARIO

1. Primacía del Derecho de la Unión Europea: contexto general.
2. Interpretación del Derecho de la Unión Europea: un principio básico.
3. Impuesto sobre el valor añadido: impuesto armonizado en la Unión Europea. Consideración de la discapacidad.
4. Problemática de las personas con discapacidad en materia de gasto.
5. Problemática del escenario actual relativo a la discapacidad en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido.
6. Modificaciones en la Directiva 2006/112/CE en relación con los tipos reducidos del IVA que afectan a la discapacidad.
7. Consideraciones finales.
8. Referencias bibliográficas.

## RESUMEN

Recientemente, se ha modificado la Directiva 2006/112/CE (Directiva del IVA), pretendiendo ofrecer a los gobiernos más flexibilidad en los tipos que pueden aplicar. En este sentido, resulta crucial la nueva redacción del apartado 4 del Anexo III de dicha Directiva –bienes que resulten indispensables para compensar y superar la discapacidad siendo normalmente destinados al uso de las personas con discapacidad– por lo que, a nuestro juicio, con dicha aclaración, queda patente la vocación del legislador comunitario y debería reducirse considerablemente la incertidumbre que se había generado en torno al concepto de “uso personal y exclusivo”. Además, dichos bienes podrían beneficiarse de una tributación a un tipo mínimo inferior al 5 %, o incluso de una exención con derecho a la deducción del IVA soportado; lo cual supondría un gran avance respecto a la situación actual de los bienes relacionados con la discapacidad. Y es que no hay que olvidar que las personas con discapacidad y sus familias deben hacer frente a un sobrecoste económico derivado de las situaciones de discapacidad que merma de forma clara su capacidad económica y, por ende, contributiva. Esencialmente, con bases en dicha actualización de la redacción del Anexo III y teniendo en consideración la primacía del Derecho de la UE y el principio de interpretación conforme, se trata de buscar vías de mejora para algunas situaciones no satisfactorias que se experimentan en la práctica española del IVA, como es la relativa a la discapacidad.

## CONTENIDO

### 1. PRIMACÍA DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: CONTEXTO GENERAL

Como es sabido, el Derecho de la Unión Europea (en adelante, UE) forma parte del ordenamiento jurídico aplicable en el territorio de cada uno de los Estados miembros, creando dichas normas comunitarias derechos y obligaciones que se incorporan al acervo de garantías de los ciudadanos y que las jurisdicciones nacionales deben salvaguardar, en virtud del principio de aplicabilidad directa establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante), entre otras, en la Sentencia de 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, C-26/62, ECLI:EU:C:1963:1, apartado II.B, en la Sentencia de 4 de diciembre de 1974, Van Duyn, C-41/74, ECLI:EU:C:1974:133, apartados 12 y 13 y en la Sentencia de 5 de abril de 1979, Ratti, C-148/78, ECLI:EU:C:1979:110, conclusiones 1), 2), 3) y 4).

Asimismo, y de conformidad con el principio de primacía del Derecho de la UE (STJUE de 15 de julio de 1964, Asunto 6/64, Costa c. ENEL), cualquier normativa nacional que pudiera vulnerar, contradecir o desproveer de efecto útil a cualquier disposición jurídica europea, resulta inaplicable, con independencia del rango de la norma nacional.

El TJUE debe, según el actual artículo 19 del Tratado de la Unión Europea, garantizar el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados, ya que se configura como intérprete supremo del ordenamiento Comunitario.

Como no puede ser de otra forma, nuestro Alto Tribunal se ha pronunciado en línea con el TJUE, señalando (FJ 2.º, punto 4 de la Sentencia de 10 de octubre de 2012, municipio de Santa Amalia) que:

*"4. (...) todo aplicador de la norma interpretada debe entenderla desde el criterio emitido por el TJUE, por lo que se erige en auténtica interpretación con fuerza obligatoria desde que la norma –en el caso de autos, la Directiva autorización– entró en vigor. Todo lo cual no es ni más ni menos que expresión del principio de primacía del Derecho comunitario sobre el ordenamiento interno.*

*(...)"*

*..//..*

# Doctrina Administrativa



# D04

Impugnación de sanción derivada de liquidación firme  
Análisis de la STS de 20 de noviembre de 2023, rec. núm. 1512/2022



Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 493, 2024

Nuria Puebla Agramunt  
Universidad a Distancia de Madrid

## *RESUMEN*

La Sentencia 1489/2022 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de la que es ponente D. Isaac Merino Jara, y que fue dictada el 20 de noviembre de 2023 en respuesta al recurso de casación 1512/2022, resuelve la pregunta formulada en el Auto de 20 de octubre de 2022 en el que el mismo ponente, que entonces integraba la Sección de admisión de la Sala, se planteaba si, frente a un acuerdo sancionador, pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos.

**D05**

**Bonificaciones o deducciones en la consolidación del dominio en el nudo propietario**

Análisis de la STS de 16 de febrero de 2024, rec. núm. 8674/2022

Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 493, 2024



**Fernando Martín Barahona**  
Jefe de Servicio de Estudios Tributarios  
Comunidad de Madrid

## ***RESUMEN***

El Tribunal Supremo ha resuelto que la normativa tributaria aplicable en el momento en el que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributaria, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de la consolidación del dominio. De tal forma, las bonificaciones o deducciones aplicables en el momento del desmembramiento del dominio resultan igualmente aplicables en la consolidación.



Antonio Martínez Lafuente  
Abogado del Estado

## *RESUMEN*

A lo largo de dos artículos, este, que publicamos en la revista del mes de marzo (Parte I), y un segundo artículo que publicaremos en la próxima revista de abril (Parte II), se examina la última doctrina emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo, sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido; así, se alude a los principios generales que disciplinan la regulación del mencionado tributo y se pasa revista a sus elementos, a saber: hecho imponible, base imponible y sujeto pasivo, sin desconocer lo concerniente a la regla de prorrata que incide en el derecho de deducción del tributo soportado, así como a la problemática de las subvenciones en la materia que nos ocupa, con alusión a la nueva normativa que sobre ella procede de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público.

D07

El tratamiento en el IRPF de las pensiones públicas de antiguos mutualistas de la institución telefónica de previsión y de la mutualidad laboral de banca

Crónica y crítica de una jurisprudencia paradójica

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 108, 2024



Jorge Moreira Peláez  
Abogado

## *RESUMEN*

Las Sentencias que dan pie a este artículo constituyen los últimos pronunciamientos de dos «sagas jurisprudenciales», referidas ambas a la aplicación de la Disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las pensiones de jubilación percibidas por sendos colectivos de pensionistas que, antes de entrar en vigor el actual sistema de Seguridad Social, estuvieron acogidos a la acción protectora de entidades de base mutualista. Sin embargo, introducen en la doctrina sentada por sus precedentes un cambio y una precisión, respectivamente, que las hace especialmente merecedoras de comentario, pues refuerzan un tratamiento que el autor considera merecedor de crítica por estar alejado de la letra de la ley.



Daniel Santiago Marcos  
Universitat de Girona

## SUMARIO

1. La influencia de la globalización sobre la figura de la residencia fiscal.
  2. Nociones a considerar ante un conflicto de residencia dual.
  3. El orden debido para la determinación de la residencia fiscal: análisis de la sentencia del tribunal supremo de fecha 12 de junio de 2023.
  4. Reflexiones finales.
- Bibliografía.

## RESUMEN

La resolución de los conflictos de doble residencia fiscal debe abordarse siguiendo un orden debido. Los pasos parten del respeto al principio de jerarquía normativa: los tratados internacionales son de aplicación preferente si se aportan determinadas pruebas para determinar la residencia fiscal, como ocurre ante un certificado fiscal. Algunos órganos han estimado que esta prueba es indicativa lo cual conlleva valorarlo con el resto de las pruebas. La consecuencia de todo ello será interpretar un asunto convencional a través de circunstancias domésticas. Esta línea de algunos tribunales es errónea y, como veremos, así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en una reciente sentencia.

## CONTENIDO

### 1. LA INFLUENCIA DE LA GLOBALIZACIÓN SOBRE LA FIGURA DE LA RESIDENCIA FISCAL

La facilidad con la que las personas podemos circular se ha valorado desde diferentes foros de dos modos: como un reto y como una oportunidad. Esta realidad, ya usual para todos nosotros, sigue planteando numerosas preguntas. En especial, cuando la digitalización y el factor de la globalización abocan a situaciones desconocidas, sobre todo para el Derecho.

Como planteábamos, existen retos y oportunidades. Es innegable que la globalización, la alta movilidad y la digitalización son términos que conllevan crecimiento económico, aumento del comercio y de las inversiones a escala transfronteriza. También incentivan a que nazcan nuevas actividades económicas, eminentemente digitales. Y como no, el mercado de trabajo se ha caracterizado, desde que dejáramos atrás la pandemia de la COVID 19, por la prestación de los servicios de forma remota, como con el teletrabajo.

Todas estas ventajas u oportunidades que nos ofrece la globalización y lo que todo ello conlleva no deja de requerir cierto control o, más bien, una actualización por los diferentes operadores nacionales, europeos e internacionales. Quiere ello decir que, especialmente en el terreno jurídico, las normas permanecen intactas a su configuración original: la correspondiente a la era analógica. Este hecho tan caracterizador de los sistemas jurídicos exige una atención urgente.

En el ámbito de la fiscalidad la reflexión demandada se ha centrado en el ámbito societario o de las actividades económicas. Son conocidos los proyectos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) centrados, en mayor medida, en la economía digital: en concreto, respecto a dónde se crea el valor y cómo se distribuyen las rentas generadas en este tipo de operaciones. La globalización auspiciada por la digitalización ha generado una profunda deslocalización, pues las operaciones más típicas se efectúan sin la necesidad de una presencia física.

Lo anterior implica una movilidad de las bases imponibles y una indeterminación en cuanto al territorio en el que tales bases tendrían que permanecer. A su vez, el poder soberano de los Estados en materia de fiscalidad directa no ayuda. La competencia fiscal de los países ha dado paso a que los legisladores nacionales configuren determinados regímenes de atracción que, unido a la digitalización, desemboca en una tributación reducida (race to the bottom). Este tipo de medidas unilaterales, sin la correcta coordinación, no hacen más que dificultar los objetivos internacionales y europeos: el fomento del crecimiento, pero a través de una cooperación entre todos los territorios implicados.

Hasta ahora, este tipo de problemas se han enmarcado, como ya señalamos, en el terreno empresarial. El factor trabajo y, por ende, lo atinente a las personas físicas, ha sido una de las materias más olvidadas por parte de los organismos e instituciones internacionales y europeos. Sin embargo, con el incremento del teletrabajo, como ejemplo más fiel de la alta movilidad, se acreditó la necesidad de adecuar los ordenamientos jurídico-financieros a los posibles efectos adversos de este modelo de trabajo<sup>5</sup>.

Con la pandemia de la COVID-19, el Secretariado de la OCDE emitió las conocidas Guías para que los Gobiernos nacionales tuvieran una cierta orientación en cómo gestionar cuestiones tan excepcionales como si un teletrabajador podía originar el nacimiento de un establecimiento permanente para su empleador, o cómo determinar la residencia fiscal de una persona física si quedaba atrapada en un Estado debido a las medidas sanitarias de aquel momento.



# D15

Los límites materiales de la utilización del Decreto-ley en materia tributaria: la STC 11/2024, de 18 de enero



Actualidad administrativa, N.º 4, 2024

Fernando de la Peña Pita  
Abogado del Estado

## *RESUMEN*

El TC ha declarado la inconstitucionalidad de varios artículos del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, que modificaban aspectos del impuesto sobre sociedades relativos a la determinación de la base imponible y la cuota líquida. En la sentencia se trata, una vez más, la problemática del uso del decreto-ley en materia tributaria y sus límites. La sentencia cuenta con un interesante voto particular que cuestiona la práctica cada vez más habitual del TC de delimitar en sus sentencias el alcance de la declaración de inconstitucionalidad.



Fernando Hernández Guijarro  
Universidad Politécnica de Valencia

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS.
3. PLANTEAMIENTO DEL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD POR
4. FUNDAMENTOS JURIDICOS DE LA STC 149/2023 PARA DESESTIMAR EL RECURSO, Y SU COMENTARIO.
5. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL VOTO PARTICULAR.
6. CONCLUSIONES.
7. BIBLIOGRAFIA

## CONTENIDO

ANÁLISIS CRÍTICO DE LA STC 149/2023, DE 7 DE NOVIEMBRE, QUE AVALA EL IMPUESTO ...

### RESUMEN:

La STC 149/2023, de 7 de noviembre, viene a dar respuesta al recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que creó el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Las cuestiones jurídico-constitucionales que se plantearon en dicha sentencia son de una relevancia capital para el Derecho Tributario, a saber: vulneración del *ius in officium* de los diputados (art. 23.2 CE), al haberse introducido el impuesto por vía de enmienda; vulneración la autonomía financiera y la reserva de ley orgánica en materia de cesión de tributos; infracción de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; y, por último, ir en contra del principio de seguridad jurídica por el grado de retroactividad. La sentencia cuenta con un extenso voto particular de cuatro Magistrados.

### ABSTRACT:

*STC 149/2023, of November 7, responds to the unconstitutionality appeal filed by the Governing Council of the Community of Madrid against art. 3 of Law 38/2022, of December 27, which created the Temporary Solidarity Tax of Great Fortunes. The legal-constitutional issues that were raised in said ruling are of capital relevance for Tax Law, namely: violation of the *ius in officium* of the deputies (art. 23.2 CE), as the tax was introduced by way of amendment; violation of financial autonomy and the reserve of organic law regarding the transfer of taxes; violation of the principles of economic capacity and non-confiscatoriness; and, finally, go against the principle of legal certainty due to the degree of retroactivity. The sentence has an extensive dissenting vote of four Judges.*

### PALABRAS CLAVE:

Impuesto a las grandes fortunas; inconstitucionalidad; enmienda legislativa; fraude de ley; lealtad institucional; seguridad jurídica.

### KEYWORDS:

*Tax on large fortunes; unconstitutionality; legislative amendment; fraud of law; institutional loyalty; legal security.*

### 1. INTRODUCCIÓN.

La reciente STC 149/2023, de 7 de noviembre, publicada en el BOE de 18 de diciembre, ha desestimado íntegramente el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, ITSGF), y se modifican determinadas normas tributarias.]

# D18

La figura del prestador del servicio "online" y su responsabilidad tributaria.  
Comentario de la sentencia del TJUE OnlyFans

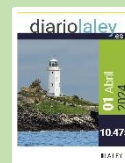


Revista de Derecho Comunitario Europeo, Año nº 28, N.º 77, 2024

Estefanía Harana Suano  
Universidad de Cádiz

## *RESUMEN*

El auge de los negocios digitales ha suscitado cuestiones controvertidas en materia del IVA e incongruencias en las figuras tradicionales dentro de la operativa del impuesto, las cuales no abarcaban las especialidades de esta modalidad. Este estudio analiza el polémico caso resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el asunto Fenix International Ltd. (plataforma conocida como OnlyFans), donde se cuestiona la validez del art. 9 bis del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, en relación con la prestación de servicios por vía electrónica, con el objetivo de identificar al prestador del servicio y determinar si la plataforma actúa como intermediaria. En particular, se busca esclarecer si la empresa que gestiona la plataforma debe ser considerada como el prestador del servicio, convirtiéndose en sujeto obligado, o si los proveedores individuales que utilizan la plataforma son los responsables del IVA. Esta cuestión es esencial, ya que tiene implicaciones significativas para la recaudación impositiva y la regulación de los negocios digitales en la Unión Europea (UE). La sentencia citada se ha traducido en un precedente importante sobre cómo deben tratarse fiscalmente las operaciones en línea en un entorno empresarial en constante evolución.



Sofía Parada Cano-Lasso  
Asociada Oliva-Ayala Abogados

## RESUMEN

Se analiza, a raíz de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 28 de noviembre de 2023, el «derecho al error» y su incorporación al ordenamiento tributario español, cuyo debate está ayudando a provocar un cambio de percepción y está obligando a revisar la relación entre la administración y el contribuyente.

## CONTENIDO

### I. Introducción

El «derecho al error» y la proposición para su incorporación al ordenamiento tributario español efectuada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC) en su Propuesta 3/2022 ha suscitado recientemente un notable interés como consecuencia de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 28 de noviembre de 2023 (sala de lo contencioso).

siendo objeto de reflexión y análisis por parte de amplios sectores doctrinales e, incluso, por la AEAT. Esto obedece, principalmente, al debate abierto en los últimos años acerca de la necesidad de reformar el sistema tributario español para disminuir su alta litigiosidad y fomentar la participación ciudadana y el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Este nuevo modelo persigue la simplificación de una normativa fiscal cada vez más compleja y cambiante para dotarla de mayor transparencia y flexibilidad y fomentar la necesaria relación de colaboración, apoyo y confianza entre la Administración y el ciudadano. Sobre todo, teniendo en cuenta el «carácter perverso» que puede llegar a tener el sistema de autoliquidaciones masivas instaurado en nuestro ordenamiento (alrededor de 190 modelos tributarios existen en la página web de la AEAT), el cual traslada a los contribuyentes una serie de obligaciones formales y materiales que correspondería llevar a cabo a la Administración, colocándoles en el papel de primeros aplicadores del Derecho. Todo ello está ocasionando la comisión de errores, en muchas ocasiones involuntarios, con la consiguiente inmerecida imposición de sanciones.

Es por ello que, más allá de lo que ha podido ser trasladado como un titular un tanto sensacionalista y que en ocasiones acaso ha generado unas expectativas equivocadas, el reconocimiento por parte de nuestro ordenamiento del «derecho al error» supondría un importante cambio de paradigma de la relación entre la Administración y el ciudadano. Esto hace necesario abordar cuál es su verdadero significado y cuál sería su alcance en nuestro ámbito tributario, si este fuera finalmente incorporado a nuestra legislación, así como,

cuáles serían los efectos que pudiera tener en el ámbito penal debido al carácter de norma penal en blanco de los delitos contra la Hacienda Pública y su necesaria remisión a la Ley General Tributaria (LGT).

### II. El «derecho al error» en el ordenamiento jurídico francés y la propuesta 3/2022 del CDC para su incorporación a la normativa tributaria española

La sesión de 19 de mayo de 2022 del Foro de debate técnico del Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y del CDC analizó y formuló la propuesta de incorporar el «derecho al error», reconocido en la normativa francesa, al ordenamiento español. Las conclusiones de este debate quedaron recogidas en la Propuesta 3/2022. Estos foros de debate técnico se enmarcan en la función que el CDC tiene encomendada de velar por la efectividad de los derechos del contribuyente y prestar asesoramiento técnico a la Administración, en virtud del art. 34.2 de la LGT. En esta ocasión, la sesión contó con la participación de D. Javier Martín Fernández, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UCM, a quien se encomendó la función de analizar el «derecho al error». Además, participaron miembros del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT y representantes de colegios profesionales y asociaciones.

El «derecho al error» fue introducido en la legislación francesa a través de la Ley núm. 2018-727 de 10 de agosto de 2018 por «Un Estado al servicio de una sociedad de confianza» (conocida como Ley ESSOC). Con esta reforma legislativa la Administración francesa pretende iniciar una transformación de la acción pública reforzando el marco de una relación de confianza con el ciudadano. Entre las medidas principales adoptadas para ello se encuentra la incorporación del «derecho al error» en su nuevo artículo L. 123-1. Es necesario destacar que este derecho, aunque analizado principalmente desde una perspectiva tributaria por su especial relevancia, no se restringe a esta materia y se configura como la posibilidad de que el ciudadano, ante un primer error en cualquiera de las declaraciones que debe efectuar ante la Administración, pueda rectificarlo y regularizar su situación por iniciativa propia o, incluso, después de haber sido requerido a hacerlo por la Administración, sin sanción alguna. Asimismo, se prevé una reducción en los intereses de demora exigibles de un 30% y de un 50% si es el propio ciudadano quien subsana el error por iniciativa propia. Es decir, no se reconoce un derecho a cometer errores, sino a corregirlos de forma espontánea, incluso, tras un requerimiento administrativo previo y una vez iniciadas las labores de comprobación o investigación. Todo ello, siempre y cuando se trate de un error material, haya sido cometido por primera vez y nunca en casos de mala fe o fraude.

..//..