

2024

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

260 ZK  
uztaila — abuztua

N.º 260  
julio — agosto

ARTIKULUEN AUKERAKETA ETA ADMINISTRAZIO-  
DOKTRINA

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZA  
OGASUN ETA FINANTZA SAILA

SELECCIÓN DE ARTÍCULOS Y DOCTRINA  
ADMINISTRATIVA

DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y FINANZAS

ONAKO HAUEKIN LANKIDETZAN:  
EN COLABORACIÓN CON:

EUSKO JAURLARITZA  
LIBURUTEGI NAGUSIA



GOBIERNO VASCO  
BIBLIOTECA GENERAL

# SAYDA

## SUMARIO

### AUTORES

### ARTÍCULOS

A01

PABLO  
MONTSERRAT CAO

La opción tributaria y el nuevo régimen de determinación de la base imponible del IIVTNU en el TRLRHL

TRIBUTUS: revista digital de la Agencia Tributaria Madrid del Ayuntamiento de Madrid, Vol. 4, N.º 1, 2024

A02

FERNANDO LÓPEZ  
PÉREZ

Ley 2/2024, de 23 de mayo, por la que se crean los impuestos Medioambientales sobre parques eólicos y sobre parques fotovoltaicos en la Comunidad Autónoma de Aragón y se modifica el impuesto Medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión

Actualidad Jurídica Ambiental, N.º 146, 2024

<b>A03</b>	ESTEFANÍA ÁLVAREZ MENÉNDEZ	<u>El nuevo régimen jurídico de las tasas en materia de residuos</u> Cuadernos de Derecho Local nº 65, junio 2024
<b>A04</b>	ANA MARÍA DELGADO GARCÍA	<u>Aspectos fiscales de las PYME</u> Quincena fiscal, N.º 7, 2024
<b>A05</b>	MARÍA GARCÍA CARACUEL	<u>Avances en la normativa relativa al intercambio de información sobre operaciones con criptoactivos. La DAC 8 como complemento a la CARF</u> Quincena fiscal, N.º 7, 2024
<b>A06</b>	ESTEFANÍA LÓPEZ LLOPIS	<u>Beneficios fiscales por razón de edad en España</u> Quincena fiscal, N.º 7, 2024
<b>A07</b>	EDITORIAL	Completada la actualización de los incentivos fiscales para el fomento de la cultura Forum fiscal, N.º 309, 2024
<b>A08</b>	KOLDO CAMINOS GARCÍA	<u>Junta Arbitral del Concierto Económico y posicionamientos recientes de interés</u> Forum fiscal, N.º 309, 2024
<b>A09</b>	ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ	<u>Algunas consideraciones a propósito del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables en el País Vasco (1)</u> Forum fiscal, N.º 309, 2024
<b>A10</b>	IÑAKI ALONSO ARCE	Se completa la actualización de los incentivos fiscales para el fomento de la cultura en Euskadi Forum fiscal, N.º 309, 2024
<b>A11</b>	JUAN CALVO VÉRGEZ	La progresiva implantación de cánones por el uso de las autovías y su adecuación al ordenamiento comunitario Quincena fiscal, N.º 8, 2024
<b>A12</b>	SOFÍA ARANA LANDÍN	<u>Las medidas fiscales adoptadas en España para la reducción de las pérdidas y el desperdicio alimentario</u> Un análisis sistemático Quincena fiscal, N.º 8, 2024
<b>A13</b>	JOSÉ MARÍA PÉREZ ZUÑIGA	<u>La España plurinacional en la UE</u> Quincena fiscal, N.º 8, 2024

A14	<p>JOSÉ M<sup>a</sup> MONZÓ BLASCO</p>	<p><u>Principales novedades aplicables en el Impuesto sobre Sociedades de 2023</u></p> <p>Carta tributaria, N.º 111, 2024</p>
A15	<p>AMELIA MAROTO SÁEZ</p>	<p>La Propuesta de Directiva HOT «Home Office Taxation»</p> <p>Carta tributaria, N.º 111, 2024</p>
A16	<p>ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE</p>	<p><u>Algunas consideraciones sobre la onerosidad versus gratuidad en el Sistema Tributario: subvenciones, liberalidades y regalos promocionales   Parte I</u></p> <p>Carta tributaria, N.º 111, 2024</p>
A17	<p>JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ AMOR</p>	<p><u>Apuntes sobre el tratamiento tributario de cryptoactivos</u></p> <p>Crónica tributaria, vol. 2 núm. 191 (2024)</p>
A18	<p>MARÍA GOENAGA RUIZ DE ZUAZU GERMAN J. ARENAS ARIAS</p>	<p><u>Análisis longitudinal de los costes psicosociales del cumplimiento tributario en España: entre la opacidad y la incomprensión</u></p> <p>Crónica tributaria, vol. 2 núm. 191 (2024)</p>
A19	<p>YOLANDA MARTÍNEZ MUÑOZ</p>	<p><u>La tributación de las plusvalías inmobiliarias: principio de capacidad económica e inflación</u></p> <p>Crónica tributaria, vol. 2 núm. 191 (2024)</p>
A20	<p>CARMEN SALAZAR NAVARRO</p>	<p><u>La taxonomía verde de la Unión Europea en el contexto de crisis energética</u></p> <p>Crónica tributaria, vol. 2 núm. 191 (2024)</p>
A21	<p>HELENA PUJALTE MÉNDEZ-LEITE</p>	<p>El cálculo de la base imponible armonizada del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea De la propuesta BICIS a la propuesta BEFIT</p> <p>Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N.º 25, 2024</p>
A22	<p>DAVID SILVA GARCÍA</p>	<p>Impuesto Mínimo Global. Una visión práctica del Pilar II de la OCDE</p> <p>Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N.º 25, 2024</p>
A23	<p>PATRICIA CIRUELOS LARA</p>	<p>Análisis fiscal de los supuestos prácticos en los que un no residente opera en el territorio español mediante un EP en el ámbito de los parques renovables</p> <p>Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N.º 25, 2024</p>
A24	<p>DOMINGO CARBAJO VASCO</p>	<p>Los modelos de negocio en la era digital. Tratamiento contable y fiscal e implicaciones en el procedimiento tributario y las garantías de los contribuyentes</p> <p>Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N.º 25, 2024</p>

<b>A25</b>	ANTONIO LONGÁS LAFUENTE	<u>Análisis del autoconsumo interno sobrevenido en el impuesto sobre el valor añadido</u> Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 496, 2024
<b>A26</b>	JULIO CÉSAR MUÑOZ PÉREZ	<u>La fiscalidad ante la tokenización de activos</u> Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 496, 2024
<b>A27</b>	ÁNGEL SÁNCHEZ SÁNCHEZ	<u>El cambio de tributación de normativa foral a normativa común</u> Efectos en el régimen especial de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 496, 2024
<b>A28</b>	JUAN CALVO VÉRGEZ	El nuevo régimen especial de Baleares y sus deducciones fiscales tras la aprobación de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre Quincena fiscal, N.º 10, 2024
<b>A29</b>	ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO	Actuaciones de subcontratación y «negociación» ante el Impuesto sobre el Valor Añadido Quincena fiscal, N.º 10, 2024
<b>A30</b>	FÉLIX GARCÍA DE PABLOS	<u>Constitucionalidad del Impuesto del Patrimonio sobre las Grandes Fortunas</u> Quincena fiscal, N.º 10, 2024
<b>A31</b>	ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO	Sobre el régimen jurídico de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario Quincena fiscal, N.º 13, 2024
<b>A32</b>	ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO	Intereses de demora en el reembolso de excedentes en el Impuesto sobre el Valor Añadido Quincena fiscal, N.º 13, 2024
<b>A33</b>	CLAUDIO GARCÍA DÍEZ	<u>La fiscalidad (pluriconectada) de la donación del negocio familiar</u> Quincena fiscal, N.º 13, 2024
<b>A34</b>	JUAN JOSÉ CARRANZA ROBLES	<u>Obligaciones fiscales de los empresarios o profesionales que reciben criptoactivos al entregar bienes o al prestar servicios</u> Quincena fiscal, N.º 11, 2024
<b>A35</b>	JUAN CALVO VÉRGEZ	El nuevo régimen fiscal de los llamados «nómadas digitales» introducido por la Ley de startups Quincena fiscal, N.º 12, 2024

A36	<p>JOSÉ FRANCISCO SANZ CASTAÑO</p> <p>JOSÉ MIGUEL FERRI AZOR</p>	<p><u>Plásticos biodegradables y bioplásticos exentos en el Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables</u></p> <p>Una propuesta jurídica con fundamentación científica</p> <p>Quincena fiscal, N.º 12, 2024</p>
A37	<p>ANGEL LÓPEZ ATANES</p>	<p><u>La fiscalidad del alquiler turístico y vacacional</u></p> <p>Cont4b13, N.º 83, 2024</p>
A38	<p>JULIO BONMATÍ MARTÍNEZ</p>	<p><u>Fraude de ley, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación</u></p> <p>Cont4b13, N.º 83, 2024</p>
A39	<p>IRENE ROVIRA FERRER</p>	<p><u>El nuevo supuesto de no sujeción al IIVTNU relativo a los hijos y sujetos dependientes de mujeres fallecidas por violencia de género</u></p> <p>Análisis crítico y propuesta de reformulación</p> <p>Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, Año n.º 100, N.º 803, 2024</p>
A40	<p>SANTIAGO LAGO PENAS</p>	<p><u>El impacto de la pandemia sobre la economía sumergida y el fraude fiscal: ¿qué es lo que sabemos?</u></p> <p>Cuadernos de Información Económica, N.º 301 (julio-agosto 2024)</p>
A41	<p>BASILIO SÁEZ LORENZO</p>	<p>Operaciones de reestructuración empresarial y la ventaja fiscal</p> <p>Economist &amp; Jurist, N.º 279, 2024</p>
A42	<p>NURIA BOSCH ROCA</p> <p>MAITE VILALTA</p>	<p><u>La hacienda de los municipios españoles: diagnóstico, evaluación y propuestas para una reforma</u></p> <p>Cuadernos de derecho local, nº 64, 2024</p>
A43	<p>IRENE ARAGUÀS GÁLGERA</p>	<p><u>El procedimiento de elaboración de las ordenanzas locales fiscales</u></p> <p>Cuadernos de derecho local, nº 64, 2024</p>
A44	<p>JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN</p>	<p><u>El impuesto sobre bienes inmuebles: oportunidades y problemas</u></p> <p>Cuadernos de derecho local, nº 64, 2024</p>
A45	<p>GRACIA MARÍA LUCHENA MOZO</p>	<p><u>Hacia la transición hídrica a través de la fiscalidad y la economía circular</u></p> <p>Revista catalana de dret públic, N.º 68, 2024</p>
A46	<p>ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO</p>	<p>Impuestos medioambientales autonómicos</p> <p>Novedades</p>

		Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024
A47	MARÍA DEL MAR SOTO MOYA	El incumplimiento de una obligación aduanera como hecho imponible del IVA a la importación Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024
A48	MARÍA DEL MAR SOTO MOYA	Instrumentos fiscales en España frente a la despoblación La eficacia de los beneficios tributarios en el impulso demográfico de nuestro país Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024
A49	ANA BELÉN PRÓSPER ALMAGRO	<u>Retos pendientes en el interpretación de la cláusula antiabuso del régimen de reestructuración empresarial</u> Los motivos económicos válidos y la ventaja fiscal a regularizar Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024
A50	RODOLFO SALASSA BOIX LAURA SALAMANCA SAMUDIO	<u>Las Ayudas de Estado a partir del pacto verde europeo</u> Un nuevo impulso hacia la transición energética Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024
A51	MARTA GONZÁLEZ APARICIO	<u>La fiscalidad en las previsiones normativas de la Unión Europea en el "Fit for 55"</u> Un especial análisis de la directiva de la fiscalidad de la energía Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024
A52	MARINA AGUILAR RUBIO	<u>El régimen fiscal de las empresas sociales en España</u> Cooperativas sociales, empresas de inserción y centros especiales de empleo Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, N.º 64, 2024
A53	JUAN CALVO VÉRGEZ	La fiscalidad de las operaciones entre cónyuges en el ámbito de la sociedad de gananciales Quincena fiscal, N.º 14, 2024
A54	JAIME HINOJOSA ARCO	<u>Centralización y descentralización tributaria</u> Consideraciones a la propuesta de una Agencia Tributaria propia para Cataluña Quincena fiscal, N.º 14, 2024
A55	JAVIER ARMENTIA BASTERRA	La vivienda en el IRPF y el informe del Banco de España Forum fiscal, N.º 310, 2024
A56	JESSICA PAOLA NUÑEZ CANDIA	<u>Consolidación en los grupos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades</u> Forum fiscal, N.º 310, 2024

A57

IÑAKI ALONSO  
ARCELa trascendental importancia del lugar de realización de operaciones a efectos del  
Concierto Económico y su difícil interpretación

Forum fiscal, N.º 310, 2024

**AUTORES****DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

<b>D01</b>	ISAAC MERINO JARA	Pérdidas patrimoniales en el IRPF cuando la transmisión de valores se produce estando su cotización suspendida  Forum fiscal, N.º 309, 2024
<b>D02</b>	ALEJANDRO BELLANCO SÁNCHEZ	<u>A cuentas con la simulación en el delito fiscal</u> El encaje de las sociedades instrumentales creadas para el ahorro fiscal  La ley penal, N.º 168, 2024
<b>D03</b>	FÉLIX GARCÍA DE PABLOS	<u>Recuperación de las ayudas de estado a las multinacionales españolas</u>  Quincena fiscal, N.º 8, 2024
<b>D04</b>	JORGE MOREIRA PELÁEZ	¿Son realmente vinculantes las (contestaciones a) consultas tributarias?  Quincena fiscal, N.º 8, 2024
<b>D05</b>	JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ	Compatibilidad de las medidas antiabuso con la Directiva del IVA  Carta tributaria, N.º 111, 2024
<b>D06</b>	IGNACIO MAULEÓN FRADE	<u>La diferenciación geográfica de los tipos impositivos en el Impuesto sobre Hidrocarburos</u> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 30 de mayo de 2024, caso DISA, (asunto C-743/22)  Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 111, 2024
<b>D07</b>	NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ	En torno a la carga de la prueba de residencia fiscal: presunciones y conjeturas Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de diciembre de 2023 (rec. 133/2021) y de 22 de febrero de 2024 (rec. 146/2021)  Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 111, 2024
<b>D08</b>	J. JAVIER PÉREZ- FADÓN MARTÍNEZ	Disolución de varios condominios en el ITPAJD Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2024 (rec. 7737/2022)  Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 111, 2024
<b>D09</b>	GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA	Bonos univalentes y polivalentes. Recientes sentencias del TJUE en materia de IVA Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de abril de 2022 (C-637/20), asunto DSAB Destination Stockholm y de 18 de abril de 2024 (C-68/23), asunto M-GbR  Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 111, 2024
<b>D10</b>	NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ	Transmisión de una entidad comanditaria alemana con activo inmobiliario español Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 2024 (V0383-24)  Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 111, 2024



D11	EDUARDO SANZ GADEA	<u>La Sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024, de 18 de enero, y el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre</u>  Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 496, 2024
D12	NURIA PUEBLA AGRAMUNT	<u>Sobre la posibilidad de integrar o no en el IRPF las pérdidas debidas a donaciones</u>  Análisis de la STS de 12 de abril de 2024, rec. núm. 8830/2022  Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 496, 2024
D13	FERNANDO MARTÍN BARAHONA	<u>La prescripción del impuesto sobre sucesiones al ejercer el ius transmissionis</u>  Análisis de la STS de 23 de abril de 2024, rec. núm. 7570/2022  Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 496, 2024
D14	ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE	<u>En los límites de las fuentes del Derecho Tributario</u>  Las Directrices de la OCDE y la interpretación dinámica  Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 496, 2024
D15	ANA ISABEL MARTÍN VALERO	<u>La vinculación de los hechos declarados probados por una sentencia penal sobre delito fiscal en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo</u>  Quincena fiscal, N.º 13, 2024
D16	ALEJANDRO ZUBIMENDI CAVIA	<u>El régimen de ayudas de estado prohibidas y la planificación fiscal agresiva</u>  Un matrimonio mal avenido  Quincena fiscal, N.º 11, 2024
D17	JOSÉ LUIS BURLADA ECHEVESTE	<u>La imperiosa necesidad de instaurar la doble instancia para las sanciones administrativas graves</u>  Quincena fiscal, N.º 12, 2024
D18	CARMEN MARÍA ALEGRE GUILLÉN	<u>Novedad en la deducibilidad de la inversión en vivienda habitual para aquellos contribuyentes que aún habiendo adquirido su vivienda con anterioridad a 1/01/2013 no aplicaron dicha deducción en ningún año anterior a 2013</u>  Cont4bl3, N.º 83, 2024
D19	JORGE TABOADA VILLA	<u>La imputación temporal de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades tras la STS 1625/2024, de 22 de marzo</u>  Tax legal advisory review N.º 9 (abril – junio de 2024)
D20	DALYS JASMINE SAMANIEGO QUINTERO	Reclamación por reducción del 30% en IRPF por cesión de derechos de propiedad intelectual tras obtención de premio  Economist & Jurist, N.º 279, 2024

D21	DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO	<u>La plusvalía municipal en el año 2024</u> Cuadernos de derecho local, nº 64, 2024
D22	JOSÉ MIGUEL MARTÍN RODRÍGUEZ	<u>Situación de la participación de las entidades locales en los tributos de las comunidades autónomas (o cómo incumplir un mandato constitucional durante más de cuarenta años)</u> Cuadernos de derecho local, nº 64, 2024
D23	MARIA JÚLIA ILDEFONSO MENDONÇA	<u>De nuevo sobre la compatibilidad de la doble imposición jurídica internacional con el Derecho de la UE</u> Consideraciones en torno a la Directiva (UE) 2017/1852 Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024
D24	ESTELA FERREIRO SERRET	<u>"Tax rulings" y cláusulas nacionales antiabuso bajo el control de las Ayudas de Estado cuando la autonomía de los estados miembros de la Unión Europea prevalece sobre la protección de la libre competencia</u> Análisis de la STJUE de 5 de diciembre de 2023, asuntos acumulados C-451/21P y C-454/21P Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024
D25	MARTA GONZÁLEZ APARICIO	<u>La deducción del IVA en la actividad investigadora desarrollada por las universidades</u> Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1704/2023, de 15 de diciembre de 2023 Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024

**DOCUMENTOS DE INTERÉS****PLAN CONJUNTO DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL DEL PAÍS VASCO (2024)**

DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y FINANZAS  
GOBIERNO VASCO

<https://www.euskadi.eus/principales-tributos/-/lucha-contra-el-fraude-fiscal/>

**INFORME ANUAL INTEGRADO SOBRE EL FRAUDE FISCAL EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI (2023)**

DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y FINANZAS  
GOBIERNO VASCO

<https://www.euskadi.eus/principales-tributos/-/lucha-contra-el-fraude-fiscal/>

**TERMÓMETRO ECONÓMICO — JUNIO DE 2024**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO  
GOBIERNO VASCO

<https://www.euskadi.eus/termometro-economico/web01-a2oqaeko/es/>

**COYUNTURA EN UN CLIC — JULIO DE 2024**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO  
GOBIERNO VASCO

<https://www.euskadi.eus/coyuntura-en-un-click/web01-a2oqaeko/es/>

**INFORME TRIMESTRAL DE LA ECONOMÍA VASCA — 2024 (TRIMESTRE 2)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO  
GOBIERNO VASCO

[https://www.euskadi.eus/web01-a2oqaeko/es/contenidos/informacion/web\\_informe\\_trimestral/es\\_def/index.shtml#/](https://www.euskadi.eus/web01-a2oqaeko/es/contenidos/informacion/web_informe_trimestral/es_def/index.shtml#/)

# Artículos

---

---



**Pablo Montserrat Cao**  
**Jefe del Servicio de Análisis Jurídico y Gestión de Riesgos**  
**Subdirección General de Servicios Jurídicos Tributarios**  
**Agencia Tributaria Madrid**

## SUMARIO

1. INCONSTITUCIONALIDAD DEL TRLRHL
2. NUEVO SISTEMA DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU EN EL TRLRHL
3. ARTICULO 107.5: ¿DERECHO SUBJETIVO U OPCIÓN TRIBUTARIA?
4. CONCLUSIONES

## RESUMEN

El vigente texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL) regula en sus artículos 104 a 110 el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, destacando de dicha regulación el doble sistema de cuantificación de la base imponible del impuesto introducido por el Real Decreto ley 26/2021, de 8 de noviembre, norma esta que procedió a adaptar el indicado texto refundido a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto en cuestión.

Efectivamente, el vacío legal que se derivó de la declaración de inconstitucionalidad plena del método de cuantificación de la base imponible del impuesto por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26 de octubre de 2021, culminando el periplo de controversia constitucional al que se ha visto sometido el TRLRHL, obligó, con carácter de urgencia, a regular un nuevo método de determinación de la base imponible respetuoso con los principios informadores del sistema tributario español, especialmente con los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad.

Como vamos a tratar de explicar en el presente artículo, consideramos que el nuevo método de cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana encaja perfectamente con el concepto de opción tributaria al que nos vamos a referir más adelante, si bien, debe tenerse en cuenta que tras ese doble sistema de cuantificación que se ofrece al obligado tributario, cabe igualmente considerar la existencia de un verdadero derecho subjetivo.

## CONTENIDO

### 1. INCONSTITUCIONALIDAD DEL TRLRHL

Se hace preciso recordar ese periplo de controversia constitucional al que, como se ha dicho, se ha visto sometido el TRLRHL y que ha culminado con la introducción del aludido doble régimen de determinación de la base imponible del impuesto, dos regímenes distintos y excluyentes entre sí que constituyen, en nuestra opinión, una alternativa de elección encajable en el concepto de opción tributaria que el Tribunal Supremo ha dado a tan controvertido concepto, encaje, eso sí, que tiene ciertos límites a los que más adelante se aludirá.

El conocido pinchazo de la burbuja inmobiliaria provocó que el mercado inmobiliario sufriera un importante retroceso que desembocó en múltiples transacciones que pusieron de manifiesto importantes minusvalías.

Como consecuencia de ello empezaron a proliferar las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos, así como los recursos de reposición y/o reclamaciones económicoadministrativas contra las liquidaciones giradas. Los contribuyentes empezaron a considerar contrario al principio constitucional de capacidad económica la obligación de pago de un impuesto que grava el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando el contribuyente estaba soportando una minusvalía que se ponía de manifiesto en el momento del devengo al ser el valor o precio de la transmisión inferior al de su adquisición.

Esta incongruencia, que llegó al ámbito de la jurisdicción contenciosoadministrativa, generó numerosas sentencias que anulaban liquidaciones de plusvalía y ordenaban la devolución de los ingresos indebidos a la vista de las pérdidas soportadas por los contribuyentes. A pesar de eso, muchas corporaciones, entre ellas el Ayuntamiento de Madrid, seguía manteniendo su criterio de exigir el pago del impuesto toda vez que, sin perjuicio de la existencia de tales pérdidas, la ley no permitía otra interpretación.

La redacción del TRLRHL no preveía la existencia de minusvalías, antes al contrario, establecía una presunción iuris et de iure de existencia de incremento del valor de los terrenos por el simple transcurso del tiempo, presunción que aunque efectivamente pudiera resultar (en casos de pérdida) contraria a la Constitución, no era sino el propio Tribunal Constitucional el que debiera pronunciarse al respecto.

..//..

Fernando López Pérez  
Universidad de Zaragoza

## CONTENIDO

Aunque las instalaciones eólicas y fotovoltaicas cuentan con un marcado carácter de interés público, también implican "el establecimiento de servidumbres, cargas inevitables para el entorno, el medio natural, el paisaje, la flora y la fauna del hábitat en el que se localizan, que, en parte, resulta alterado, al menos transformado, y no solo como consecuencia de las afecciones visuales y el perjuicio en el mundo animal y vegetal producido por dichas instalaciones, sino también como resultado de las necesarias infraestructuras que estas instalaciones requieren para su funcionamiento", siendo que "estos déficits medioambientales deben ser reparados mediante el establecimiento de tributos de carácter medioambiental" -preámbulo-.

Por tal motivo se establecen estos dos nuevos tributos medioambientales en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón (de naturaleza real, afectación recaudatoria y finalidad extrafiscal), procediéndose a modificar, igualmente, el Impuesto Medioambiental sobre líneas eléctricas aéreas de alta tensión.

Se estima por el Gobierno de Aragón, que la hacienda autonómica ingresará por ambos impuestos entre 26 y 28 millones de euros al año.

### A) Impuesto Medioambiental sobre parques eólicos:

Este tributo grava la concreta capacidad económica que se manifiesta en las afecciones medioambientales en el entorno natural derivadas de los parques eólicos, al objeto de contribuir a regular y preservar el medio ambiente en su consideración de bien protegido.

Considera parque eólico aquella instalación dedicada a la generación de energía eléctrica utilizando el viento como fuente de energía primaria, estando constituida por un aerogenerador o una agrupación de estos, interconectados eléctricamente y, en su caso, con un único punto de conexión a la red de transporte o distribución, que comparten una misma estructura de accesos y control, con medición de energía propia, así como la obra civil necesaria. Forman parte del parque eólico sus infraestructuras de evacuación, que incluyen la conexión con la red de transporte o distribución y, en su caso, la transformación de energía eléctrica.

La base imponible estará constituida por los siguientes parámetros:

1. La suma de la altura de la torre y el radio del rotor, expresada en metros, de cada uno de los aerogeneradores existentes en cada parque eólico.
2. El resultado de la suma de la potencia, expresada en MW, de los aerogeneradores existentes en cada parque eólico.

Sobre esta base imponible se establecen los tipos de gravamen en el artículo 9. Por ejemplo, 1.040 euros por MW.

Se establecen exenciones para determinadas instalaciones de autoconsumo -incluso con excedentes-; así como varias bonificaciones: (i) bonificaciones en el año de su autorización y los dos primeros años de puesta en marcha; (ii) bonificaciones para instalaciones de autoconsumo no exentas; (iii) bonificaciones para aquellos que resulten adjudicatarios en concursos de capacidad en nudos incluidos en los planes de desarrollo de la red de transporte o en el marco de la Estrategia de Transición Justa, bajo determinados requisitos; (iv) bonificaciones a proyectos de instalaciones de generación en régimen de autoconsumo con excedentes, dentro de los márgenes fijados, vinculados a proyectos reconocidos como Proyectos Estratégicos para la Recuperación y Transformación Económica industriales (PERTE industrial) y promovidos por entidades acreditadas como interesadas en los mismos e inscritas en el Registro estatal dependiente del Ministerio de Hacienda.

### B) Impuesto Medioambiental sobre parques fotovoltaicos:

Este tributo por su parte grava la concreta capacidad económica que se manifiesta en las afecciones medioambientales derivadas de los parques fotovoltaicos, al objeto de contribuir a regular y preservar el medio ambiente en su consideración de bien protegido.

Se considera parque fotovoltaico la instalación dedicada a la generación de energía eléctrica que utiliza la radiación solar como fuente de energía primaria mediante la tecnología fotovoltaica, disponiendo de módulos fotovoltaicos interconectados dentro de un perímetro vallado de la instalación y, en todo caso, con un único punto de conexión a la red de transporte o distribución, que comparten una misma estructura de accesos y control, con medición de energía propia, así como la obra civil necesaria. No se incluyen aquellas instalaciones sobre cubiertas o tejados o que ocupen una superficie inferior a cinco hectáreas.

La base imponible está constituida por la superficie vallada, expresada en hectáreas, ocupada por el parque fotovoltaico.

El tipo de gravamen se aplica por hectárea y de forma progresiva, por ejemplo: hasta 20 hectáreas, 650 euros/hc; de 20 hectáreas a 60 hectáreas, 800 euros/hc., etc.

Se establecen igualmente, exenciones para instalaciones de autoconsumo, incluso con excedentes, bajo el cumplimiento de unos requisitos, así como varias bonificaciones, en términos análogos a las establecidas para el impuesto sobre parques eólicos.

Señalar, por último, que la disposición adicional segunda establece que el 15% de la recaudación anual neta de ambos impuestos se destinará a la lucha contra la despoblación, incorporándose al presupuesto del departamento competente por razón de la materia y pasando a incrementar la dotación presupuestaria del Fondo de Cohesión Territorial previsto en la Directriz Especial de Ordenación Territorial de Política Demográfica y contra la Despoblación (Decreto 165/2017, de 31 de octubre, del Gobierno de Aragón).





Estefanía Álvarez Menéndez  
Profesora ayudante doctora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Oviedo

### SUMARIO

1. El principio de jerarquía de residuos y su implementación por la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular
2. El artículo 11 de la Ley 7/2022: un nuevo modelo de tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias en materia de residuos
3. Hecho imponible: ¿necesaria una utilización efectiva?
4. Cuota tributaria: una transición hacia el pago por generación
5. Beneficios fiscales
6. Sujetos pasivos
7. Conclusiones
8. Bibliografía

### RESUMEN

El artículo 11 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, trae consigo novedades importantes en la configuración de las tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias por recogida, transporte y tratamiento de residuos para favorecer su reducción y recogida selectiva. Se impone su establecimiento, así como su carácter específico, diferenciado y no deficitario. Asimismo, se requiere que estas implanten sistemas de pago por generación, en consonancia con el principio de "quien contamina paga". La medición individualizada de los residuos generados supondrá todo un reto para los municipios y una revolución en la cuantificación de estos instrumentos de financiación, que afectará también a otros elementos esenciales, como el hecho imponible o los sujetos pasivos.

### CONTENIDO

#### 1. El principio de jerarquía de residuos y su implementación por la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular

El artículo 4 de la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, modificada por la Directiva 2018/851, de 30 de mayo de 2018, establece la jerarquía de residuos que debe servir de pauta a los Estados para orientar sus políticas sobre gestión de residuos. Habrán de procurar estos su prevención y, en el caso de que no fuese posible, en orden decreciente, su preparación para la reutilización, el reciclado, su valorización y, en último término, su eliminación.

La propia Directiva dispone que los Estados podrán hacer uso de instrumentos económicos, en otras palabras, de tributos extrafiscales, para incentivar la aplicación del principio de jerarquía de residuos. Incluso, en su anexo IV bis contempla aquellas medidas que considera adecuadas. Entre ellas, cabe destacar las siguientes:

"1. Tasas y restricciones aplicables a las operaciones de depósito en vertederos e incineración de residuos que incentiven la prevención y el reciclado de residuos, manteniendo el depósito en vertederos como la opción de gestión de residuos menos deseable.

2. Sistemas de pago por generación de residuos ('pay-as-you-throw') que impongan tasas a los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados y proporcionen incentivos para la separación en origen de los residuos reciclables y para la reducción de los residuos mezclados.

3. Incentivos fiscales a la donación de productos, en particular alimentos".

Precisamente, la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, incorpora al ordenamiento interno la mencionada Directiva, tras las modificaciones señaladas, y establece en su Título VII, sobre medidas fiscales para incentivar la economía circular, un impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y un impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos.

Asimismo, en el Título preliminar introduce cambios sustanciales en el régimen jurídico de las tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias por recogida, transporte y tratamiento de residuos en aras de incentivar su reducción y la recogida selectiva, aunque no cabe duda de que estas prestaciones patrimoniales de carácter público suponen también una importante fuente de financiación para las entidades locales, que, no olvidemos, son los principales contribuyentes del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos.



# A04

## Aspectos fiscales de las PYME

Quincena fiscal, N.º 7, 2024



Ana María Delgado García  
Universitat Oberta de Catalunya

### *RESUMEN*

En este artículo se examinan algunas cuestiones relativas al tratamiento fiscal de las pequeñas y medianas empresas, dado que este tipo de empresas desempeña un papel clave respecto del crecimiento económico y del fomento de la competitividad, tanto a nivel nacional como en el ámbito europeo, teniendo en cuenta el volumen que representan en el conjunto de la actividad empresarial y el impacto que suponen en la generación de empleo. Ahora bien, dicho tratamiento fiscal es complejo dada la diversidad de PYME y la ausencia de un concepto unitario de las mismas en nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Especial atención se realiza al régimen de empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades, que recoge una serie de beneficios fiscales aplicables claramente a este tipo de empresas.

# A05

Avances en la normativa relativa al intercambio de información sobre operaciones con criptoactivos. La DAC 8 como complemento a la CARF



Quincena fiscal, N.º 7, 2024

María García Caracuel  
Universidad de Granada

## *RESUMEN*

El 17 de octubre de 2023 los Estados miembros adoptaron la Directiva (UE) 2023/2226 en el Consejo por unanimidad para completar el mecanismo europeo de intercambio de información en materia de operaciones con criptoactivos y ampliar el marco de colaboración entre las administraciones, aportando una herramienta más en la lucha contra los riesgos financieros generados por los criptoactivos. El presente trabajo analiza el contenido de esta nueva directiva y compara su alcance con el «Marco de comunicación de información de los criptoactivos y modificación del Estándar Común de Comunicación de Información» (CARF). Ambos instrumentos, junto con el Reglamento MiCA, proporcionarán a las autoridades fiscales europeas información relevante para avanzar en el control de la utilización de criptoactivos a escala internacional.

# A06

## Beneficios fiscales por razón de edad en España

Quincena fiscal, N.º 7, 2024



Estefanía López Llopis  
Universitat d'Alacant

### *RESUMEN*

Habitualmente, el envejecimiento de la persona trae consigo una menor capacidad para generar ingresos y un incremento de los gastos destinados a la cobertura de necesidades básicas. Ambos elementos provocan, en última instancia, una merma de la capacidad económica del contribuyente, lo que debería ser tenido en cuenta en la configuración del sistema tributario. Este trabajo parte del análisis de la relación existente entre envejecimiento y capacidad económica y de los beneficios fiscales por razón de edad implementados en el ámbito de la Hacienda estatal y autonómica. A continuación, el estudio se centra en la esfera de la imposición municipal, donde se intenta esclarecer qué margen de maniobra otorga la Ley de Haciendas locales para establecer este tipo de ayudas fiscales y en qué medida ha sido utilizado por los municipios españoles. Por último, se desarrollan algunas propuestas de reforma tributaria para mejorar la equidad del sistema impositivo municipal.

A08

Junta Arbitral del Concierto Económico y posicionamientos recientes de interés



Forum fiscal, N.º 309, 2024

Koldo Caminos García  
Garrigues

## *RESUMEN*

En este trabajo Koldo Caminos analiza los recientes posicionamientos de la Junta Arbitral del Concierto Económico tras una breve introducción al funcionamiento de la Junta Arbitral.

Las cuestiones que se abordan en las resoluciones analizadas son las siguientes: localización del domicilio fiscal y de las operaciones realizadas por personas jurídicas, competencia de exacción de las retenciones en sociedades integrantes de grupos fiscales, y en supuestos de «teletrabajo», actuaciones realizadas por Administración no competente y deber de colaboración entre distintas administraciones tributarias.

# A09

## Algunas consideraciones a propósito del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables en el País Vasco (1)



Forum fiscal, N.º 309, 2024

Antonio Fernández de Buján y Arranz  
Universidad Complutense de Madrid

### *RESUMEN*

El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es un nuevo impuesto indirecto y medioambiental que han entrado a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico-tributario desde el 1 de enero de 2023.

En este artículo Antonio Fernández de Buján lo analiza en detalle, centrándose también en su aplicación en el País Vasco y en los criterios y puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico, finalizando con una reflexión sobre su el cumplimiento de su finalidad medioambiental.

# A12

Las medidas fiscales adoptadas en España para la reducción de las pérdidas y el desperdicio alimentario

Un análisis sistemático

Quincena fiscal, N.º 8, 2024



Sofía Arana Landín  
Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea

## *RESUMEN*

Un evidente problema al que, desde el punto de vista supranacional, de la UE y nacional hay que poner remedio es el de el desperdicio alimentario, ya que supone no sólo un problema social, sino también económico y medioambiental. Desde 2022 es obligatorio en la UE la cuantificación del desperdicio alimentario a efectos de adoptar medidas y cuantificar los resultados de forma que se consiga cumplir, entre otros, con el ODS 12.3.

En el presente artículo realizamos una introducción al problema en el ámbito internacional, de la UE y de España para después pasar a proponer la toma en consideración de una medida que en los EE.UU y Argentina ha contribuido de forma importante al impulso de las donaciones de alimentos para evitar el despilfarro alimentario. Posteriormente analizamos las importantes medidas fiscales adoptadas por nuestro país, que parecen haberse adoptado en silos, sin tener en cuenta las interacciones entre las mismas. Finalmente hacemos una propuesta de ley ferenda.



José María Pérez Zúñiga  
Universidad de Granada

## *RESUMEN*

El Estado autonómico español funciona desde el punto de vista fiscal como un Estado federal, con dos grandes Administraciones territoriales, Estado y Comunidades Autónomas, que comparten las competencias más importantes y el grueso de los recursos públicos en España. Por otra parte, la Constitución española de 1978 ya recoge los hechos diferenciales y las singularidades de algunos territorios; y, de la experiencia comparada, se aprecia que el nivel de descentralización español es más alto que el de la mayoría de los países federales y el de la mayoría de los países de nuestro entorno. Así que, hablar de Estado autonómico, federal o plurinacional quizá no sea más que una cuestión terminológica. La voluntad política diferencial, esto es, el deseo de recibir un trato diferente de otras Comunidades Autónomas por parte de País Vasco y Cataluña puede encontrar cauces democráticos en nuestra Constitución.

# A14

## Principales novedades aplicables en el Impuesto sobre Sociedades de 2023



Carta tributaria, N.º 111, 2024

José M<sup>a</sup> Monzó Blasco  
Abogado

### *RESUMEN*

Como cada año, antes de que se inicie su periodo de declaración, conviene hacer un repaso de las principales modificaciones que afectan a la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio finalizado, para la mayor parte de las sociedades, el 31 de diciembre anterior.

Este año sigue sin haber novedades sustanciales en la normativa aplicable al impuesto.

En todo caso, como viene sucediendo en los últimos años, fruto de la cada vez más acentuada complejidad técnica del Impuesto sobre Sociedades y conflictividad general de nuestro sistema tributario, se han producido algunos pronunciamientos judiciales y administrativos que deben tomarse en consideración a la hora de declarar el Impuesto sobre Sociedades.







José Antonio Fernández Amor  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Barcelona

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. ASPECTOS TÉCNICOS Y JURÍDICOS DE LOS CRIPTOACTIVOS: SU CALIFICACIÓN COMO MANIFESTACIÓN DE CAPACIDAD ECONÓMICA.
3. LA ASUNCIÓN DE LOS CRIPTOACTIVOS POR EL SISTEMA TRIBUTARIO.
4. REFLEXIONES FINALES.

BIBLIOGRAFÍA.

## RESUMEN

El objeto del presente trabajo es mostrar el estado de la cuestión en el tratamiento fiscal interno de los criptoactivos. Estos que son datos estructurados de forma singular, se han convertido en bienes de interés económico y, por ello, han de ser considerados a efectos tributarios. Para derivar las consecuencias fiscales, el intérprete tiene dos referentes. Por un lado, que los bienes son de variada tipología y funciones y, por otro lado, se consideran de forma diferente en virtud de figuras tributarias directas o indirectas. Combinando ambos aspectos, se van trazando las características del tratamiento fiscal correspondiente.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

El fenómeno de la contribución a los gastos comunes ha acompañado a los individuos conviviendo en sociedad desde sus primeras organizaciones. A medida que se han ido sucediendo las épocas, los tributos, con más o menos fortuna, han estado ligados al desarrollo y mantenimiento de sociedades (piénsese en su evolución desde expresiones de poder de conquista y sumisión del sujeto al poder real, a institutos construidos en torno a la obligación tributaria estructurada conforme a Derecho). De forma paralela a su evolución y sofisticación, los sistemas tributarios se han ido estructurando y haciendo más complejos.

Como es ampliamente conocido, los tributos se han construido gravando fundamentalmente tres elementos: patrimonio, renta y consumo. Sin ánimo de exhaustividad y haciendo síntesis histórica, se observa que en las primeras civilizaciones (de Sumeria a Roma pasando por Egipto) los recursos para cubrir los gastos públicos se obtenían de figuras basadas en el patrimonio (por ejemplo, propiedad de tierras y ganados), de lo que ese podía producir, de la actividad económica del sujeto (cosechas y comercio) o del consumo de bienes. Esto sin perjuicio de tener en cuenta los tributos obtenidos por la actividad bélica, expansión territorial por conquista y sometimiento de otros conjuntos sociales.

Tras el Medioevo, en el tiempo entre el Renacimiento y la Primera Revolución Industrial, se reproducen esos fundamentos de gravamen, si bien se advierten cambios importantes con el advenimiento del capitalismo. La propiedad y explotación de la tierra ceden protagonismo ante las rentas que se obtienen por actividades económicas (producción industrial, actividad comercial), especulativas (participación en beneficios y mercado bursátil) y del trabajo. Por lo que hace al gravamen del consumo, continúa como un complemento imprescindible en la obtención de ingresos públicos a través de tributos indirectos.

Desde la Primera Revolución Industrial hasta la actualidad, se ha producido y ha progresado un fenómeno de licuación económica. La producción de riqueza pasa de la explotación de bienes físicos (economía, según el aforismo anglosajón, del *brick and mortar*) a una economía donde adquiere protagonismo el sector financiero de carácter especulativo, catalizado por la irrupción de nuevas tecnologías que permiten agilizar las operaciones sobre productos, deslocalizar los centros de producción o administración de actividades económicas o transferir riqueza de uno a otro lugar. En este contexto, el sistema tributario se mantiene sobre las fuentes tradicionales de riqueza, pero ha de adaptarse a los nuevos retos planteados por las nuevas formas de gestionarla caracterizadas por su carácter fluido. Pero esto no es el último fenómeno ya que, actualmente, esta característica de la gestión de manifestaciones de riqueza viene acompañada de su desmaterialización.

La desmaterialización de factores económicos y de riqueza se expresa con las estructuras informáticas de datos. Estas se han constituido como nuevos bienes con características propias a los que se atribuye un valor y cuentan –con más o menos consenso– con el concepto 'criptoactivo' como denominación. A su alrededor, se ha creado un mercado cuyo objeto son esas estructuras y que se identifica con denominaciones como 'FinTech' aludiendo a su carácter tecnológico o "DeFi" aludiendo a su carácter de entorno descentralizado. Teniendo en cuenta que el mercado financiero supone una pieza muy importante de la actividad económica, en cuanto permite el trasvase de capitales acumulados por unos sujetos a aquellos que los necesitan para desarrollarse económicamente, puede sintetizarse todo en la idea de que los criptoactivos se han incorporado a la dinámica de servir tanto para la financiación de empresas y tejido productivo como de nuevos bienes sobre los que especular. Así pues, como ha venido sucediendo y se ha expresado, los nuevos elementos se incluyen, según el caso, en las categorías básicas de patrimonio, renta o consumo y, por tanto, son susceptibles de gravamen por parte de las entidades con poder tributario.

..//..



María Goenaga Ruiz de Zuazu  
Universidad Complutense de Madrid

Germán J. Arenas Arias  
Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos (IELAT)  
Universidad de Alcalá (UAH)

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. LOS COSTES DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO Y SU DIMENSIÓN PSICOLÓGICA.
3. METODOLOGÍA Y FUENTES DE DATOS.
4. ANÁLISIS DE RESULTADOS.
5. CONCLUSIONES Y DISCUSIÓN.

BIBLIOGRAFÍA.

ANEXOS.

## RESUMEN

El objetivo de este trabajo es identificar y presentar evidencias sociológicas de los costes indirectos de cumplimiento tributario en España, así como identificar los perfiles de contribuyentes más propensos a incurrir en ellos. De una muestra de 58.864 casos, analizamos las variables relacionadas con los costes cognitivos, emocionales y aquellos psicosociales relacionados con la complejidad del sistema tributario. Nuestros resultados demuestran que las obligaciones tributarias generan costes cognitivos y emocionales para los contribuyentes, percibiéndose como complejo el sistema tributario español. Con esta investigación tratamos además de revitalizar y abrir el debate sobre los costes de cumplimiento tributario en nuestro país.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

Las responsabilidades tributarias de cualquier contribuyente están enmarcadas en unos costes directos e indirectos de cumplimiento que, a su vez, pertenecen a un conjunto de cargas administrativas (CA) más amplias a las que se enfrentan los individuos en su interacción con las Administraciones Públicas. En este estudio nos centramos en aquellos costes de cumplimiento, pero no precisamente en el tipo de costes que suponen un desembolso económico, sino más bien en los que tienen un carácter intangible, de dimensión psicosocial, y que también afectan al modo en cómo se vincula la ciudadanía, en general, y los contribuyentes, en particular, con el hecho tributario. A pesar de que existe una moderada satisfacción de la ciudadanía española con la oferta pública de servicios y prestaciones, tanto los Informes del Defensor del Pueblo (IDP) como las Memorias del Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC) dan cuenta de un problema que todavía aqueja, en buena medida, a los y las contribuyentes. Se trata de la incomprensión de la información tributaria, provocada, por una parte, por la falta de conocimientos de la mayoría de contribuyentes, pero también, y no en menor grado, por el uso de «términos y expresiones amenazadoras en las notificaciones»; por un «lenguaje oscuro y poco accesible que sitúa a los ciudadanos en una clara situación de indefensión».

El objetivo de este documento es indagar en qué medida los asuntos, relacionados sustancialmente con la comunicación tributaria, afectan a los denominados «costes de cumplimiento tributario» (CCT). Para ello, presentamos y discutimos un conjunto de resultados que se derivan empíricamente de las opiniones y actitudes de la ciudadanía española acerca de su experiencia a la hora de interactuar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) para cumplir con las obligaciones tributarias. Nuestros análisis exploran si la complejidad (aparentemente manifiesta) y la (in)comprensión del sistema tributario y de sus canales informativos encarecen, de alguna manera, los CCT de los y las contribuyentes. En particular, nos centramos en aquellos costes indirectos u ocultos (hidden costs) expresados en términos psicológicos: ansiedad, estrés, temor, incomodidad, insatisfacción y perplejidad, entre otros.

..//..



Yolanda Martínez Muñoz  
Universidad de Alicante

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. LAS PLUSVALÍAS INMOBILIARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.
3. LAS GANANCIAS PATRIMONIALES INMOBILIARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y EL GRAVAMEN DE UNA CAPACIDAD ECONÓMICA FICTICIA.
4. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA REAL O NOMINAL: ESTA ES LA CUESTIÓN.
5. REFLEXIONES FINALES.

BIBLIOGRAFÍA.

## RESUMEN

La tributación de las plusvalías inmobiliarias ha sido objeto de un diverso tratamiento jurisprudencial dependiendo del tributo de que se trate y de su posición en el conjunto del sistema tributario. El Tribunal Constitucional exige que se graven plusvalías reales y no monetarias en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, e ignora posteriormente los efectos de la inflación sobre las plusvalías inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La cuestión es si el principio constitucional de capacidad económica debe interpretarse como capacidad económica real o nominal para garantizar la justicia tributaria. Este trabajo aborda dicha problemática y propone que el legislador tributario contemple el problema de la inflación con el objetivo de salvaguardar el principio de capacidad económica.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

El artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante, CE) establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente, configurando, por un lado, un mandato o deber que vincula a todos los ciudadanos y, por otro lado, un derecho o garantía para los contribuyentes, puesto que la capacidad económica se erige, no solo en el fundamento de su deber de contribuir, sino también y especialmente en la medida o límite de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

Como es sabido, el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) ha declarado que la capacidad económica supone la incorporación al texto constitucional «de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra», lo que no significa que la capacidad contributiva pueda considerarse el único criterio de justicia tributaria. Por esta razón, el Tribunal advirtió en su sentencia de 20 de julio de 1981 que «es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica estén orientados al cumplimiento de los fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo».

De este modo, es posible afirmar que el principio de capacidad económica constituye un límite al poder legislativo en materia tributaria en dos sentidos: primero, como fundamento de la imposición, que exige gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica; y segundo, como medida de la tributación, de manera que la capacidad económica actúe, no solo en la elección del hecho imponible gravado, sino también en la determinación del método adecuado para cuantificar el correspondiente tributo. En este sentido, la tributación de las plusvalías inmobiliarias en el sistema tributario español y su incidencia sobre el principio de capacidad económica ha suscitado un denso debate doctrinal y jurisprudencial para determinar si el legislador tributario ha rebasado los límites impuestos por el principio de capacidad económica en la configuración legal de algunos de los impuestos que gravan estas ganancias patrimoniales. En particular, una posible infracción del principio de capacidad económica ha llevado a someter a la consideración del TC determinados aspectos de la regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU), así como la regla de cuantificación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF).

..//..



Carmen Salazar Navarro  
Universidad de Málaga

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. SITUACIÓN DE PARTIDA: CONTEXTO ACTUAL DE CRISIS ENERGÉTICA EN LA UNIÓN EUROPEA.
3. EL PAPEL DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN LA SALIDA DE LA CRISIS ENERGÉTICA HACIA UNA SOCIEDAD DESCARBONIZADA.
4. LA TAXONOMÍA VERDE DE LA UNIÓN EUROPEA COMO PROPUESTA DE MEDIDA FRENTE A LA CRISIS ENERGÉTICA.
5. PROPUESTAS DE FUTURO HACIA UNA ECONOMÍA DESCARBONIZADA: EL HIDRÓGENO VERDE.
6. NOTAS CONCLUSIVAS.

BIBLIOGRAFÍA.

## RESUMEN

Actualmente, la Unión Europea (UE) está atravesando una grave crisis energética derivada de la invasión rusa de Ucrania, que ha traído consigo una inflación desconocida en los últimos 40 años. A esto, se añade la preocupación existente por el cambio climático, que llevó a la aprobación del Pacto Verde Europeo en el año 2019, como hoja de ruta hacia la descarbonización en la UE, y en la que se ha estado trabajando desde entonces. En este contexto, deben buscarse soluciones que mejoren la situación energética y económica, pero sin perder de vista la componente medioambiental, si se quiere alcanzar el objetivo de neutralidad climática para el año 2050. Por ello, la pretensión de este trabajo es aportar propuestas que contribuyan a la transición energética, desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario. Concretamente, estas medidas consistirán en el empleo del sistema de clasificación denominado Taxonomía verde de la UE, en conexión con el Estándar Europeo de Bonos Verdes (EUGBS), para promover la financiación de proyectos sostenibles, y específicamente, aquellos relacionados con el desarrollo del hidrógeno verde.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

El cambio climático es, y ha sido desde hace años, una preocupación constante para la Unión Europea (UE), que ha motivado la adopción de distintas políticas para lograr una economía moderna, competitiva y climáticamente neutra, partiendo de los objetivos climáticos propuestos en el Pacto Verde Europeo (en adelante, PVE): hoja de ruta a seguir por la UE en el periplo que supone la transición climática, que debería completarse para el año 2050.

A pesar haberse producido ciertos avances en materia medioambiental, la realidad es que no se han alcanzado los resultados esperados, al menos no en el plazo propuesto inicialmente, y es que, la labor de la UE no está resultando nada sencilla. En este sentido, debe tenerse en cuenta que, desde la aprobación del PVE, hemos atravesado una pandemia de COVID-19 y, actualmente, una grave crisis energética, como consecuencia de la reducción del suministro de gas a causa de la invasión rusa de Ucrania.

Estas circunstancias tan adversas han supuesto un obstáculo en el camino marcado por el PVE, qué duda cabe, pero también han ratificado la importancia de hacer nuestras economías, empresas y sociedades más resilientes ante el complejo contexto en el que vivimos, inclusive desde el punto de vista climático. Por ello, la experiencia vivida a raíz de la crisis energética, al igual que en su día sucedió con la pandemia de COVID-19, puede tomarse como una oportunidad para iniciar una recuperación económica sostenible.

Deben buscarse soluciones ante una crisis energética que ha dado lugar, entre otros factores, a una inflación desconocida en la UE en los últimos 40 años. Entre las posibles opciones planteadas, sin duda, consideramos que se debe comenzar por potenciar fuentes alternativas de energía, como son las renovables, en detrimento de otras como el gas, lo que además resulta coherente con las directrices del PVE. Esta opción debería analizarse desde la óptica del Derecho Financiero y Tributario, como disciplina con un papel fundamental en la protección del medio ambiente. Asimismo, entre las distintas fuentes de energía renovables, se debería potenciar el desarrollo del hidrógeno verde, como vector energético imperante en la transición energética, garantizando una producción y consumo energéticos limpios y estables en el largo plazo.

..//..



Antonio Longás Lafuente  
Inspector de Hacienda del Estado

## RESUMEN

La regularización del autoconsumo en el IVA ha sido fuente habitual de controversias, tanto por su adecuación a la directiva del IVA como por los términos en que queda recogido en nuestro ordenamiento interno. Basta considerar en este sentido la determinación de los sectores diferenciados de la actividad del sujeto pasivo como elemento trascendente para concretar la existencia de autoconsumo en la transferencia de bienes entre dos sectores, la delimitación de operaciones no sujetas en relación con los autoconsumos o la concreción de la base imponible. El legislador nacional ha recogido, en el marco de los autoconsumos internos, los denominados «autoconsumos internos sobrevenidos», también denominados «diferidos», en cuanto su tributación depende de circunstancias posteriores al hecho mismo de su afectación como bien de inversión dentro de un sector diferenciado. Su regulación y la problemática que plantean, dado que el supuesto no se encuentra recogido en la directiva del IVA, ha supuesto una notable complejidad en la aplicación de la norma interna que conlleva cierta inseguridad jurídica para el empresario o profesional. En el presente trabajo se analizan los distintos supuestos de autoconsumo interno sobrevenido y los diferentes ajustes que el empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto debe realizar, con especial referencia a los que inciden en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

# A26

## La fiscalidad ante la tokenización de activos

Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 496, 2024



Julio César Muñiz Pérez  
Universidad Nacional de Educación a Distancia

### *RESUMEN*

La tokenización representa en estos momentos el reto más importante de la fiscalidad de la economía digital. Partimos de la original desambiguación del término con la moneda digital para llegar a su regulación europea, la limitada regulación en España y los supuestos de aplicación que se están dando por la Dirección General de Tributos. La situación actual convierte la tokenización en una vía de elusión, evasión y erosión de bases imponibles. Para los Estados es un ámbito que requiere de su atención tanto a nivel interno como internacional. Un ámbito que generará competencia fiscal, pero también mejorará la competitividad de las empresas y podrá ser una herramienta de atracción de inversión extranjera. Esta temática centrará sin duda los esfuerzos de regulación y control tanto en el ámbito europeo como en el nacional e internacional en los próximos años.

# A27

El cambio de tributación de normativa foral a normativa común

Efectos en el régimen especial de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades

Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 496, 2024



Ángel Sánchez Sánchez  
Universitat d'Alacant

## *RESUMEN*

La coexistencia en España del régimen de tributación en territorio común con los regímenes de tributación forales da lugar, en muchas ocasiones, a dudas en cuanto a qué normativa tributaria ha de aplicarse y cómo ha de hacerse. En este trabajo se analizan las particularidades asociadas a aquellos supuestos en los que una sociedad que venía tributando en régimen individual con arreglo a normativa foral y que cumple todos los requisitos para adquirir la condición de dependiente de un grupo fiscal queda sujeta a normativa común del Impuesto sobre Sociedades, ya sea por traslado de su domicilio fiscal o por alteración del porcentaje de realización de su volumen de operaciones en cada uno de los territorios (foral y común).





Félix García de Pablos  
Doctor en derecho

## *RESUMEN*

El Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se configura como un tributo directo, de naturaleza personal y complementario del actual Impuesto sobre el Patrimonio, que grava el patrimonio neto de las personas físicas con una cuantía superior a 3.000.000 euros. El nuevo tributo tiene una doble finalidad, la recaudatoria, exigir un mayor esfuerzo fiscal a los detentadores con un patrimonio importante, y someter a tributación a los patrimonios de las personas físicas residentes en aquellas Comunidades Autónomas en que se ha bonificado el Impuesto sobre el Patrimonio, como la Comunidad de Madrid. El Tribunal Constitucional finalmente ha avalado el nuevo gravamen.



Claudio García Díez  
Universidad a Distancia de Madrid

## *RESUMEN*

En el presente trabajo se analiza la fiscalidad privilegiada (en el ISD y en el IRPF) de la transmisión lucrativa de actividades empresariales y profesionales a los descendientes del núcleo familiar, siempre que se garantice la continuidad de la actividad. Sin embargo, para el reconocimiento (y mantenimiento en el tiempo) de este régimen tributario es necesario cumplir una pluralidad de requisitos que se encuentran interconectados entre el Impuesto de Patrimonio, el Impuesto de Donaciones y el Impuesto sobre la Renta; de manera que la transgresión de uno solo de ellos provocará la pérdida total de las bonificaciones fiscales tanto para el donante como para los beneficiarios de la transmisión. Dando lugar a una tributación compleja e incierta.

# A34

Obligaciones fiscales de los empresarios o profesionales que reciben criptoactivos al entregar bienes o al prestar servicios



Quincena fiscal, N.º 11, 2024

Juan José Carranza Robles  
Universidad Internacional de La Rioja

## *RESUMEN*

El presente trabajo aborda las implicaciones fiscales de implantar un sistema de cobros en criptoactivos, por parte de los empresarios o profesionales, opción que pudiera reportarles algunas ventajas, tales como agilidad en las transferencias de las contraprestaciones a recibir, o control absoluto sobre el tiempo a la hora de tributar por las plusvalías generadas por los criptoactivos. Así, se detiene en primer lugar en la definición de criptoactivo, según el reciente y comúnmente conocido reglamento mica, y después analiza las obligaciones fiscales de los empresarios o profesionales que reciben criptoactivos al entregar bienes o al prestar servicio.

# A36

Plásticos biodegradables y bioplásticos exentos en el Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables

Una propuesta jurídica con fundamentación científica

Quincena fiscal, N.º 12, 2024



José Francisco Sanz Castaño  
Universidad Politécnica de Valencia

José Miguel Ferri Azor  
Universidad Cardenal Herrera

## *RESUMEN*

Se pretende realizar una propuesta concreta relativa a la implementación de una exención en el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables que afecte a plásticos biodegradables y bioplásticos. Para ello nos remitiremos al marco normativo, concretamente, al reciente Reglamento sobre los envases y residuos de envases. Fundamentando además la propuesta, desde una perspectiva técnica, y sustentando que los plásticos afectos a la exención propuesta contribuyen a la reducción de gases de efecto invernadero, constituyendo una de las medidas tendentes a conseguir una economía circular.



Ángel López Atanes  
Abogado - Economista

## SUMARIO

Introducción  
Aspectos Fiscales  
Conclusiones

## CONTENIDO

### Introducción

El alquiler turístico y vacacional ha emergido como una opción muy popular tanto para viajeros que buscan alternativas a los hoteles tradicionales como para propietarios que desean maximizar el uso de sus propiedades. Este fenómeno responde a la demanda de los viajeros por opciones de alojamiento más flexibles y, a menudo, más económicas. No obstante, esta modalidad de alquiler presenta particularidades fiscales y normativas que deben ser comprendidas tanto por propietarios como por arrendatarios.

El alquiler turístico y vacacional se refiere a la cesión temporal de una vivienda completamente amueblada y equipada destinada a proporcionar alojamiento por un período corto de tiempo, generalmente no superior a un mes, aunque puede variar según las regulaciones locales y las preferencias del propietario. De este modo, la característica más distintiva del alquiler turístico es su temporalidad, con arrendamientos que no están destinados a servir como residencias permanentes. En muchos casos, los alquileres turísticos incluyen servicios adicionales como limpieza, cambio de ropa de cama, servicio de recepción, entre otros, que son más comunes en la industria hotelera. Estos servicios pueden influir en la clasificación fiscal del alquiler.

La proliferación de plataformas digitales ha facilitado enormemente el proceso de alquiler turístico, permitiendo a los propietarios llegar a un público global y a los inquilinos encontrar alojamientos fácilmente desde cualquier lugar del mundo. Estas plataformas han revolucionado el mercado del alquiler turístico, pero también han generado la necesidad de regulaciones específicas para asegurar el cumplimiento de las normativas locales.

El marco normativo que rige el alquiler turístico y vacacional ha evolucionado significativamente en los últimos años. Históricamente, estos arrendamientos estaban regulados bajo la Ley de Arrendamientos Urbanos (LAU). Sin embargo, con la entrada en vigor de la Ley 4/2013, se excluyeron estos arrendamientos de la LAU y se transfirieron las competencias de regulación a las comunidades autónomas. Esto ha resultado en una diversidad de normativas, cada una adaptada a las necesidades y características específicas de cada región.

En muchas comunidades autónomas, los propietarios deben registrar sus propiedades como viviendas de uso turístico y obtener las licencias necesarias. Este proceso asegura que las propiedades cumplan con ciertos estándares de calidad y seguridad. Las normativas autonómicas suelen establecer requisitos mínimos sobre las condiciones de habitabilidad, seguridad y calidad que deben cumplir las viviendas destinadas a alquiler turístico.

### Aspectos Fiscales

El tratamiento fiscal del alquiler turístico y vacacional depende de los servicios ofrecidos junto con el alquiler. Así, los ingresos procedentes del alquiler turístico se consideran rendimientos del capital inmobiliario si no incluyen servicios complementarios propios de la industria hotelera. En estos casos, los ingresos se declaran en la declaración anual del IRPF como rendimientos del capital inmobiliario. Los propietarios pueden deducir ciertos gastos relacionados con la obtención de estos ingresos, como gastos de mantenimiento, reparaciones, suministros, seguros de la propiedad, etc...

Si el alquiler incluye servicios adicionales propios de la industria hotelera, los ingresos se consideran rendimientos de actividades económicas. Servicios como recepción continua, limpieza periódica durante la estancia, comidas o actividades recreativas clasifican el ingreso bajo esta categoría. Además, si el propietario emplea a una persona con contrato laboral a jornada completa para gestionar el alquiler, también se consideran rendimientos de actividades económicas.

././.



**Julio Bonmatí Martínez**  
Economista

### CONTENIDO

Es frecuente la confusión en el ámbito tributario por su similar apariencia entre la figura jurídica del fraude de ley establecida en el Código Civil y la figura jurídica del conflicto en la aplicación de la norma tributaria establecida en la Ley General Tributaria. En este artículo se concretan los elementos que determinan las diferencias existentes entre una y otra figura, y sus consecuencias.

La anterior Ley General Tributaria, derogada por la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, era la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria la cual en su artículo 24.2, expresamente hablaba de fraude de ley y así se establecía literalmente que, "para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado."

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, no utiliza la expresión de fraude de ley en todo el texto, pero en su artículo 15 recoge el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Y a tal efecto determina que:

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

Hay que decir que este último punto 3 fue añadido en el artículo 15 por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por otro lado, tenemos que en el punto 2 del artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece a los efectos de determinar las que tendrán carácter supletorio, las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

Y en el apartado 4 del artículo 6 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil se establece que "los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir."

En el fraude de ley podemos frente a un mismo acto, por tanto, encontrarnos con el juego del ajuste y encaje de dos normas: por un lado, tendríamos una norma que se pretende eludir en beneficio propio; y, por otro lado, tenemos otra norma que se reviste a los efectos ese acto de una apariencia de licitud, a esta última podríamos denominarla, la norma de cobertura. En su sentencia de 28 de junio de 2006 (RJ 2006/6314) el Tribunal Supremo establece que, "la esencia, en definitiva, del fraude de ley no es otra que el ánimo de burlar una norma sirviéndose de otra dictada con finalidad diferente".

Por ejemplo, se estaría ante un muy burdo fraude de ley, útil para reflejar la cuestión de la norma vulnerada y la norma de cobertura en el fraude de ley, si dos personas para evitar los tributos de la compraventa de un inmueble, como únicos dos socios con una participación en el capital social al cincuenta por ciento, constituyen una sociedad de capital, de forma y manera que en la escritura de constitución uno de los socios aporta el inmueble, que habría sido objeto de la compraventa valorado por su precio de venta, y el otro socio aporta una cantidad de dinero coincidente con el precio por el que se habría formalizado la compraventa; y a continuación disuelven y liquidan la sociedad de forma y manera que en la escritura de disolución y liquidación el que aportó el bien inmueble recibe como resultado de la liquidación de la sociedad el dinero y el que aportó el dinero recibe por la liquidación de la sociedad el inmueble.

..//..

# A39

El nuevo supuesto de no sujeción al IIVTNU relativo a los hijos y sujetos dependientes de mujeres fallecidas por violencia de género

Análisis crítico y propuesta de reformulación

Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, Año n.º 100, N.º 803, 2024



Irene Rovira Ferrer  
Universitat Oberta de Catalunya

## *RESUMEN*

La Ley Orgánica 2/2022, de 21 de marzo, de mejora de la protección de las personas huérfanas víctimas de la violencia de género, introdujo un nuevo supuesto de no sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Concretamente, este es relativo a las transmisiones lucrativas de la propiedad sobre los referidos terrenos, o las transmisiones o constituciones de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio sobre los mismos, en beneficio de las hijas, hijos, menores o personas con discapacidad dependientes de mujeres fallecidas como consecuencia de violencia contra la mujer, siempre que traigan causa de su defunción. Dada su actualidad, su carácter inédito y la importante incertidumbre que puede plantear, el principal objetivo del presente artículo es el de realizar un análisis crítico de sus características y de su aplicación, destacando los muchos aspectos que, des de un punto de vista jurídico, pueden resultar cuestionables (incluso de índole constitucional) y la ineficacia a la que puede quedar sometido (considerando, además, los últimos pronunciamientos administrativos y judiciales sobre cuestiones directamente relacionadas). Asimismo, con el fin de resolver los principales problemas detectados, su análisis se acompañará de una serie de propuestas para su reformulación.

# A40

## El impacto de la pandemia sobre la economía sumergida y el fraude fiscal: ¿qué es lo que sabemos?

Cuadernos de Información Económica, N.º 301, (julio-agosto 2024)



**Santiago Lago Peñas**  
Catedrático de Economía Aplicada  
Universidade de Vigo

### SUMARIO

Economía sumergida y fraude fiscal: algunas aclaraciones  
Sobre el impacto de la pandemia en la economía sumergida: interpretaciones y percepciones  
Las estimaciones sobre economía sumergida y fraude tributario disponibles para el período 2020-2023  
Sobre los residuos fiscales y el impacto de la inflación en España  
Conclusiones

### RESUMEN

Este artículo analiza el impacto de la pandemia en la economía sumergida y el fraude fiscal en España. La crisis sanitaria cambió hábitos y conductas que parecen haber contribuido a reducir ambos problemas de forma significativa en el último trienio. En todo caso, es aconsejable mantener la prudencia a la hora de asumir plenamente este diagnóstico, a la espera de confirmación por parte de la prometida unidad permanente de análisis del cumplimiento tributario. Un esfuerzo analítico que, adicionalmente, debería proporcionarnos cimientos sobre los que basar una estrategia aún más ambiciosa que nos sitúe ya no mejor que la media, sino en el primer cuartil de los países de la UE-27 con mejor desempeño en la lucha contra la economía sumergida y el fraude.

### CONTENIDO

#### **Economía sumergida y fraude fiscal: algunas aclaraciones**

Los problemas de la economía sumergida y el fraude fiscal han ganado relevancia en el debate público en España en los últimos tiempos. La inclusión en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) de la componente 27 "Medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal", que conlleva una serie de compromisos con la Unión Europea, ayuda a explicar ese cambio. Pero también el argumento, convertido ya en lugar común, de que la pandemia habría modificado hábitos y conductas que, a su vez, habrían ayudado a reducir la extensión de ambos problemas en España. Desde 2020 habríamos experimentado una convergencia hacia los valores de los países de nuestro entorno. El objetivo principal de este trabajo es evaluar la verosimilitud de esta idea a partir de las estimaciones y cálculos disponibles hasta la fecha, dejando para un próximo artículo el análisis del grado de cumplimiento alcanzado en la componente 27 del PRTR.

Economía sumergida y fraude fiscal son dos conceptos estrechamente relacionados, pero no es correcto usarlos de forma indistinta como si fuesen sinónimos. Existen diferencias no menores. La economía sumergida consiste en la ocultación de actividades económicas en general; y el fraude fiscal consiste en incumplir deliberadamente las normativas tributarias, lo que no exige que exista economía irregular previa o en paralelo.

Cuantificar la economía sumergida es complicado debido, precisamente, a que sus protagonistas buscan siempre alejarse de la luz que suponen registros y estadísticas. En general, los métodos de estimación preferidos en la literatura especializada son los que adoptan un enfoque indirecto, utilizando variables macroeconómicas correlacionadas con la economía informal. Entre estos, los más fiables son el enfoque monetario, el llamado "método MIMIC" y el análisis de las discrepancias entre estadísticas oficiales y estimaciones de otras fuentes (Lago Peñas, 2018).

Por su parte, las estimaciones sobre evasión fiscal adoptan dos enfoques principales. Por un lado, los estudios que se centran en el fraude en algún impuesto o fuente tributaria. Estos estudios utilizan metodologías ad hoc, dependiendo de las características del impuesto y la información disponible. La principal limitación de este enfoque es que proporciona estimaciones parciales, pero no del fraude fiscal en su conjunto. Por eso, es frecuente encontrarse con aproximaciones que siguen un método diferente. En esencia, el foco se pone en la economía sumergida y se examina su impacto en los ingresos tributarios de una manera muy simple: se considera que la base imponible evadida es proporcional al tamaño de la economía irregular; y sobre esa base se aplica la tasa efectiva promedio de impuestos de la economía formal. La validez del cálculo depende de la verosimilitud de dos supuestos: que la base imponible evadida se puede aproximar por el tamaño de la economía sumergida y que la tasa efectiva promedio de impuestos en la economía formal también es la tasa efectiva promedio de impuestos que se aplicaría a la primera. Ambos supuestos son muy exigentes, lo que aconseja ser muy prudentes a la hora de utilizarlo.

..//..





**Nuria Bosch Roca**  
Catedrática de Hacienda Pública  
Universitat de Barcelona e IEB

**Maite Vilalta Ferrer**  
Profesora titular de Hacienda Pública  
Universitat de Barcelona e IEB

## SUMARIO

1. Introducción
2. La procedencia de los ingresos municipales: breve descripción a través de los datos presupuestarios
3. Valoración del modelo de financiación municipal: insuficiente autonomía financiera, desequilibrio vertical y falta de equidad
4. Propuestas para una futura reforma de la hacienda local
5. Bibliografía

## RESUMEN

Este artículo describe y evalúa la situación actual de la hacienda de los municipios españoles y, en base a la experiencia comparada, señala algunas líneas para tener en cuenta en una futura posible reforma.

Se hace una valoración del modelo, poniendo énfasis en la insuficiente autonomía financiera de los municipios, el desequilibrio vertical y la falta de equidad horizontal. El artículo concluye en la necesidad de afrontar la actual organización territorial con un exceso de pequeños municipios, clarificar el marco competencial, incrementar el volumen de recursos en manos de los municipios, reforzar la cesta tributaria local y mejorar el funcionamiento de las actuales subvenciones con un objetivo nivelador.

## CONTENIDO

### 1 Introducción

El objetivo de este estudio es describir y evaluar la situación actual de la hacienda de los municipios españoles y, en base a la experiencia comparada, señalar algunas líneas de reforma.

El actual modelo de financiación local deriva de un marco legal diseñado en 1988. Después de varias décadas de existencia se pone de manifiesto la necesidad de una profunda reforma, que permita una adecuada adaptación a los cambios socioeconómicos que se han producido durante este periodo.

El artículo se estructura en 4 apartados, siendo el primero esta introducción. En el segundo apartado se describe el actual modelo de financiación local a partir del análisis de los datos correspondientes a la última liquidación disponible de los presupuestos municipales. El tercer apartado hace una valoración del modelo, poniendo énfasis en la insuficiente autonomía financiera de los municipios, el desequilibrio vertical y la falta de equidad horizontal. En el cuarto y último apartado se describen las principales líneas de reforma del sistema de financiación municipal a partir del análisis crítico realizado en el apartado anterior y del análisis del sistema comparado, que se examina en este mismo apartado.

### 2 La procedencia de los ingresos municipales: breve descripción a través de los datos presupuestarios

El cuadro 2.1 muestra que en 2021 el conjunto de municipios pertenecientes a las comunidades autónomas (CC. AA.) de régimen común obtuvo un total de 55 548,06 millones de euros, y los pertenecientes a las CC. AA. de régimen foral, 3587,30 millones de euros. Ello significa que dispusieron de una media de 1248,00 y de 1247,53 euros por habitante, respectivamente. Si bien esta cifra es prácticamente igual, la procedencia de los ingresos difiere en un caso y otro.

En los municipios de las CC. AA. de régimen común, la principal vía de obtención de sus ingresos son los impuestos (representan un 41,0 %), que, junto con las tasas, los precios públicos y las contribuciones especiales, aportan más de la mitad de sus recursos (el 54,9 %). En cambio, en los municipios forales el peso de los recursos procedentes de impuestos es menor, representan tan solo el 24,1 % del total; si a este porcentaje se le añaden las tasas, los precios públicos y las contribuciones especiales, la cifra asciende al 40,9 %, de manera que en los municipios forales los tributos aportan menos de la mitad de sus ingresos. En este caso, la principal fuente de recursos son las transferencias, que suponen el 53,8 % del total, mientras que este porcentaje es del 37,3 % en los municipios de las CC. AA. de régimen común.

..//..



Irene Araguàs Galcerà  
Profesora lectora de Derecho Administrativo  
Universidad de Barcelona

### SUMARIO

1. El concepto de ordenanza local fiscal y la importancia del respeto a las exigencias previstas para la elaboración y aprobación de estas disposiciones generales
2. Marco normativo del procedimiento de elaboración de ordenanzas locales fiscales
3. Análisis del procedimiento para la elaboración y aprobación de las ordenanzas locales fiscales
4. Consideraciones finales
5. Bibliografía

### RESUMEN

Este trabajo tiene por objeto el análisis del procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales. Con este propósito, se analiza, primeramente, el concepto de ordenanza fiscal, para distinguirlo de otras normas que, con incidencia en los ingresos locales, no tienen esta consideración; cuestión que tiene importantes efectos procedimentales. En segundo lugar, se examina la normativa que rige el procedimiento de elaboración de las ordenanzas fiscales, haciendo un análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la (no) aplicación de la LPAC a la potestad normativa fiscal de los entes locales. En tercer término, y a la luz del marco normativo descrito, son objeto de estudio las distintas actuaciones y trámites que conducen a la aprobación o modificación de una ordenanza fiscal.

### CONTENIDO

#### 1 El concepto de ordenanza local fiscal y la importancia del respeto a las exigencias previstas para la elaboración y aprobación de estas disposiciones generales

La autonomía local reconocida constitucionalmente en el art. 137 CE reviste, como es sobradamente conocido, numerosas manifestaciones, si bien, entre ellas, tienen un papel destacado las que se proyectan en el ámbito fiscal, que disponen de un reconocimiento expreso en el art. 133.2 CE, según el cual las corporaciones locales podrán "establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes". El alcance de la autonomía tributaria, calificada por la doctrina como una de las mayores ventajas que conlleva la autonomía local, ha sido concretado por la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LBRL), que en su art. 106 prevé:

"1. Las entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla.

2. La potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Las Corporaciones locales podrán emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas.

3. Es competencia de las entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras entidades locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado".

Por su parte, el art. 12 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), dispone:

"1. La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2. A través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa".

A la luz de los preceptos transcritos, resulta evidente la importancia que, en el adecuado diseño e implementación de las políticas tributarias locales, tienen las ordenanzas fiscales; normas reglamentarias que conforman el engranaje normativo de segundo grado que, dentro de los límites establecidos por la ley, permite desarrollar la potestad tributaria local, hasta el punto de que su aprobación es requisito inexcusable en relación con los impuestos y tributos municipales de exigencia potestativa y más que "recomendable" (aunque no imperativa) en relación con los impuestos de imposición obligatoria.





José María Utande San Juan  
Letrado del Tribunal Constitucional

## SUMARIO

1. Introducción
2. El IBI como recurso de las haciendas locales
3. Ventajas e inconvenientes del IBI
4. Propuestas de los informes de reforma tributaria en relación con el IBI
5. Algunos problemas de la configuración actual del IBI
6. La competencia fiscal en el IBI
7. Conclusiones
8. Bibliografía

## RESUMEN

El IBI juega un papel central en la financiación local y está llamado a ganar protagonismo, debido a las ventajas que presenta, en términos de eficiencia, estabilidad y gestión, absorbiendo incluso a otras figuras tributarias más distorsionantes. El principal reto al que se enfrenta es la valoración, para lo que sería aconsejable la paulatina sustitución del valor catastral por el valor de referencia, más próximo al mercado y con una actualización más ágil y flexible. Se discute si deben fomentarse normas de personalización del gravamen y extrafiscales, pues su excesiva proliferación puede mermar la eficiencia y sencillez del IBI. En todo caso deben someterse a una evaluación más estricta que la actual. En este tributo no se aprecia un fenómeno preocupante de competencia fiscal desleal, pero sí un importante efecto imitación de los tipos efectivos de los municipios vecinos.

## CONTENIDO

### 1 Introducción

En este trabajo analizamos el papel del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)

como recurso municipal, y damos cuenta de algunos problemas de su actual

configuración. Comenzamos con unos datos sobre su peso relativo en la financiación local (2); a continuación, sintetizamos sus principales ventajas e inconvenientes (3); exponemos las recomendaciones de los expertos para este tributo

(4); concretamos algunas propuestas específicas sobre sus distintos elementos

(5); y terminamos con una referencia a la competencia fiscal intermunicipal (6).

### 2 El IBI como recurso de las haciendas locales

El IBI es indiscutiblemente el principal recurso financiero de las entidades

locales en España. Supone cerca del 65 % de los ingresos impositivos municipales, y en torno a un 25 % del total de sus ingresos, por delante de la participación en los ingresos estatales (22,31 %) y de la comunidad autónoma (8,69 %). Su peso en relación con el resto de los impuestos municipales se refleja en el gráfico siguiente





Gracia María Luchena Mozo  
Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Castilla-La Mancha

## RESUMEN

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

## CONTENIDO

Gracia M.ª Luchena Mozo  
Hacia la transición hídrica a través de la fiscalidad y la economía circular

### 1 Introducción

Hablar de fiscalidad del agua supone acudir al título VI, “Del régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico”, del Real Decreto Legislativo (RDL) 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas (TRLA), y al Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico (RDPH). A ello debe añadirse un conglomerado legislativo (estatal, autonómico y local) que establece figuras tributarias que inciden sobre el uso y aprovechamiento del agua. Y todo ello con el objetivo de desarrollar una política de precios del agua en el sentido marcado en la Directiva 2000/60/CE, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas (DMA), de manera que incentive el ahorro, la eficiencia, la reducción de las presiones en el ciclo hídrico y se haga efectivo el principio de recuperación del coste del recurso y del coste ambiental, tomando en consideración las externalidades ambientales negativas.

Las consecuencias del cambio climático también son evidentes y se agudizan en el ámbito de los recursos hídricos. Épocas de sequías combinadas con grandes inundaciones hacen necesario identificar los riesgos en las políticas económicas relacionadas con el agua que nos llevan a la transversalidad y que desempeñan un papel coordinador de distintas políticas públicas de desarrollo, desde la agricultura a la ordenación del territorio y el urbanismo, pasando por la planificación energética, la industria y el turismo (Magdaleno Mas, 2020). De ello hace mención la Ley 7/2021, de 7 de mayo, de Cambio Climático y Transición Energética en sus artículos 19 y 21.

En este marco, cobra relevancia la gestión integral del ciclo del agua, en el que la circularidad se revela esencial en cada uno de sus ámbitos, hasta el punto de que cada uno de los usos condiciona el resto e interfiere en ellos, por lo que existe una necesidad de compartir esta visión integradora y requiere de la participación y colaboración de todos con una apuesta por un modelo de gobernanza del agua participativo. Así las cosas, podría hablarse de una transición hídrica sostenible bajo el prisma de la economía circular en el que la reutilización de agua regenerada (arts. 109 y 109 bis TRLA) puede convertirse en un elemento clave y en el que desempeñan un papel fundamental las Administraciones locales (Casado Casado, 2018, p. 212).

En concreto, el eje de la [Estrategia Española de Economía Circular](#) (EEEC) dedicado a la reutilización y depuración del agua destaca la importancia de la promoción de la reutilización del agua regenerada, en el marco del actual proceso de planificación hidrológica, y en consonancia con el [Plan de Depuración, Saneamiento, Eficiencia y Reutilización](#) (Plan DSEAR), aprobado en 2021 (Orden TED/801/2021, de 14 de julio). Por esta razón, el objetivo 22 de la [Estrategia España 2050](#) se titula “Impulsar la transición hídrica como vía esencial de adaptación al cambio climático”.

# A49

Retos pendientes en el interpretación de la cláusula antiabuso del régimen de reestructuración empresarial

Los motivos económicos válidos y la ventaja fiscal a regularizar

Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024



Ana Belén Prósper Almagro  
Universitat de València

## *RESUMEN*

El presente trabajo analiza las principales implicaciones derivadas, de una parte, de las distintas Sentencias emitidas por el TJUE relativas a la correcta interpretación de la cláusula antiabuso contemplada en el art. 15 de la Directiva 2009/133/CE del Consejo y, de otra parte, la transposición de dicha previsión a nuestro ordenamiento jurídico español, repasando para ello la evolución de los distintos criterios administrativos y jurisdiccionales vertidos sobre sus aspectos más conflictivos. Entre los mismos, se hace especial hincapié a los términos “motivos económicos válidos” y “fraude o evasión fiscal”, en tanto que piezas fundamentales sobre las que se sustenta la referida cláusula antiabuso, así como el término “ventaja fiscal”, en tanto que elemento clave para poder determinar cómo se deberán regularizar aquellas operaciones de reestructuración en las que se no aprecie la concurrencia de todos los requisitos necesarios para su aplicación.

# A50

Las Ayudas de Estado a partir del pacto verde europeo

Un nuevo impulso hacia la transición energética



Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024

Rodolfo Salassa Boix  
Universitat Pompeu Fabra

Laura Salamanca Samudio  
Universitat Pompeu Fabra

## *RESUMEN*

El trabajo parte de la premisa de que los beneficios tributarios ambientales son medidas tributarias claves para alcanzar los nuevos compromisos ambientales del Pacto Verde Europeo, que tales medidas pueden implicar ayudas de estado incompatibles con el mercado interno de la Unión Europea y que ello está llevando a modificar la normativa para ampliar su implementación. A partir de ello, nuestro objetivo consiste en determinar el grado de compatibilidad de las ayudas de estado con la protección ambiental a la luz de la reformulación normativa motivada por el mencionado pacto y su coordinación con la libre competencia del mercado interno.

# A51

La fiscalidad en las previsiones normativas de la Unión Europea en el "Fit for 55"

Un especial análisis de la directiva de la fiscalidad de la energía



Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024

Marta González Aparicio  
Universidad de León

## *RESUMEN*

En este trabajo se analizan las propuestas fiscales derivadas del paquete de medidas "Fit for 55" u "Objetivo 55", planteado por la Unión Europea como mecanismo para alcanzar los compromisos recogidos en el Pacto Verde Europeo, derivados del Acuerdo de París y, particularmente, el objetivo, para el año 2030, de reducir un 55% las emisiones de gases de efecto invernadero respecto a los datos de 1990 y el logro de la neutralidad climática en el año 2050. Aunque las medidas legislativas recogidas en el "Objetivo 55" son de diversa índole, algunas afectan de manera directa a la fiscalidad, destacando entre éstas una profunda reforma de la Directiva de la Fiscalidad de la Energía, vigente desde el año 2003.





Marina Aguilar Rubio  
Universidad de Almería

#### SUMARIO

1. Introducción.
2. Las cooperativas sociales y las cooperativas sin ánimo de lucro
3. Las empresas de inserción
4. Los centros especiales de empleo
5. Bibliografía.

#### RESUMEN

El presente trabajo realiza un estudio de la fiscalidad de las empresas sociales en España, reconocidas en nuestro ordenamiento como entidades de la economía social. De un lado, las cooperativas de iniciativa social y cooperativas de integración social, a las que nos referimos con el término de cooperativas sociales y que, a pesar de ser consideradas cooperativas sin ánimo de lucro, no se les aplica el régimen fiscal especial de las entidades no lucrativas. Posteriormente, analizaremos la tributación de las entidades que sean calificadas como empresas de inserción y centros especiales del empleo, en especial los de interés social. Este análisis nos lleva a la conclusión de que en España no se ha utilizado la vía fiscal para promocionar la puesta en marcha de iniciativas sociales de este tipo por lo que se recomienda realizar determinadas reformas de la legislación fiscal estatal en esta materia y posibilitar una discriminación positiva de estas entidades por razón de la materia (labor social) y de la forma jurídica utilizada (empresas sociales y de la economía social).

#### CONTENIDO

##### 1. Introducción

Las empresas sociales son aquellas que cumplen una serie de características y que han sido reconocidos en Europa por el Plan de Acción para la Economía Social de 2021 (PAES)<sup>3</sup>. En concreto: operan proporcionando bienes y servicios para el mercado de manera emprendedora y a menudo innovadora, con objetivos sociales o medioambientales como motor de su actividad empresarial; los beneficios se reinvierten principalmente para alcanzar su objetivo social; y su forma de organización y propiedad también se basa en principios democráticos o participativos o se centra en el progreso social. En nuestro ordenamiento no existe todavía un reconocimiento explícito de esta figura, aunque en 2023 se publicó el anteproyecto de ley integral de impulso de la economía social que proponía modificar la LES para incluir este concepto en dicha ley y permitir que bajo ciertas condiciones las sociedades de capital sin ánimo de lucro y con fines sociales pudieran obtener la calificación de empresas sociales y de la economía social<sup>4</sup>. Pero en la actualidad, la doctrina sólo reconoce tres tipos de empresas sociales en nuestro ordenamiento<sup>5</sup>: las cooperativas sociales (de iniciativa social y de integración social), las empresas de inserción y los centros especiales de empleo. Desde la perspectiva tributaria no existe en España un régimen propio para esas empresas más allá de que, como prestan determinados servicios sociales comunes, principalmente en el ámbito de la inserción socio-laboral de trabajadores, les sean de aplicación similares deducciones o bonificaciones, por lo que se hace necesario un estudio separado de la fiscalidad de estas figuras en los distintos impuestos. Cabe adelantar como conclusión a dicho estudio que, a la vista del tratamiento tributario que reciben las empresas sociales en España no se puede decir que la fiscalidad constituya un elemento significativo para la constitución de estas empresas (ni siquiera para las cooperativas sociales, a las que les sería de aplicación el régimen general tributario contenido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas) y, por ende, para combatir el desempleo, la exclusión social y la discriminación y para lograr la integración socio-laboral de determinados colectivos, algo que es muy criticable<sup>6</sup>. No obstante, hay que celebrar que con la promulgación de la Ley 31/2015 por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social, las empresas de inserción y los centros especiales de empleo son declaradas entidades prestadoras de Servicios de Interés Económico General (SIEG) a través de la reforma del artículo 5.1 de la LES. Esta declaración, como el mismo precepto indica, puede extenderse a cualesquiera otras entidades de la economía social que tengan por objeto igualmente la inserción laboral de colectivos en riesgo de exclusión, como son las cooperativas de iniciativa social o de integración, conforme a lo que se establezca reglamentariamente.

..//..



Jaime Hinojosa Arco  
Junta de Andalucía

## RESUMEN

Desde la aprobación de la CE que configuraba España como un estado autonómico, las Comunidades Autónomas han demandado mayor capacidad normativa y de gestión dentro de su ámbito competencial; así como una mayor autonomía en materia financiera y tributaria. Si las dos últimas décadas del siglo pasado y la primera de este se caracterizaron por una tendencia descentralizadora; el fuerte impacto de la crisis de 2008 y los nuevos negocios jurídicos (cuya localización supone una dificultad añadida para la Administraciones Tributarias) están suponiendo un cambio de paradigma.

Recientemente, las demandas de una Hacienda propia para Cataluña, hacen necesario, replantear algunas cuestiones sobre el actual modelo descentralizado de administración tributaria en nuestro país; poniendo sobre el debate las ventajas e inconvenientes de ambos modelos en aras de optimizar el funcionamiento de las Administración Tributaria y, por consiguiente, de una mejora en su percepción por parte de los contribuyentes.



Jessica Paola Nuñez Candia  
Licenciada en Economía  
Universidad del País Vasco

## *RESUMEN*

En las últimas décadas, los grupos de sociedades han surgido como estructuras jurídico-económicas fundamentales debido al desarrollo y la complejidad del tejido empresarial. Mientras que, en el ámbito mercantil, dichos grupos, obligados a consolidar sus cuentas, están orientados a la transparencia financiera; en el ámbito fiscal, la opción por este régimen, conlleva grandes beneficios fiscales y financieros, por lo que el objetivo de este trabajo es realizar un análisis integral del Impuesto sobre Sociedades bajo la normativa vizcaína, complementada en todo momento por el estudio de la normativa mercantil, a la que la propia Norma del Impuesto sobre Sociedades hace referencia en múltiples ocasiones. Por lo tanto, se trata de un análisis indispensable tanto para las empresas como para los profesionales del ámbito fiscal, ya que permite a las empresas comprender mejor sus obligaciones fiscales y optimizar su estructura financiera y, además, ofrece herramientas y aprovechar las ventajas derivadas de este régimen, optimizando así la carga tributaria.

# Doctrina Administrativa

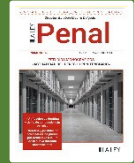


# D02

A cuentas con la simulación en el delito fiscal

El encaje de las sociedades instrumentales creadas para el ahorro fiscal

La ley penal, N.º 168, 2024



Alejandro Bellanco Sánchez  
Bufete Trallero

## *RESUMEN*

El delito fiscal ha sido muy controvertido en cuanto a su entendimiento, e incluso en la actualidad su interpretación puede ser distinta si comparamos distintas resoluciones judiciales o posturas doctrinales. Para dilucidar los límites entre las figuras de economía de opción, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación y, por ende, entre un comportamiento típico y uno que no lo es, en este trabajo se repasa la evolución jurisprudencial del delito del art. 305 del Código Penal y se analiza el encaje de las sociedades meramente instrumentales en el tipo delictivo.

# D03

## Recuperación de las ayudas de estado a las multinacionales españolas

Quincena fiscal, N.º 8, 2024



Félix García de Pablos  
Doctor en Derecho

### *RESUMEN*

Las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea, de 27 de septiembre de 2023, han anulado la Decisión de la Comisión Europea de 15 de octubre de 2014 y que obligaba a España a la recuperación de las ayudas derivadas de la aplicación del beneficio fiscal resultante de la amortización del fondo de comercio financiero, como consecuencia de la adquisición indirecta de participaciones de entidades no residentes en España. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha confirmado la sentencia del Tribunal General sobre la inexistencia de ventaja fiscal en el caso Amazon.

D06

La diferenciación geográfica de los tipos impositivos en el Impuesto sobre Hidrocarburos

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 30 de mayo de 2024, caso DISA, (asunto C-743/22)

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 111, 2024



Ignacio Mauleón Frade  
Inspector de Hacienda del Estado

## RESUMEN

En este artículo vamos a analizar la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el caso DISA.

La cuestión central es la compatibilidad del tipo impositivo autonómico en el Impuesto sobre Hidrocarburos con la Directiva 2003/96. El TJUE concluye que la diferenciación de tipos impositivos por criterios geográficos es, a priori, compatible con la Directiva 2003/96, pero sólo cuando se trata de uno de los casos expresamente previstos en dicha norma o cuando se autoriza por el Consejo. Por otra parte, la autonomía política de las Comunidades Autónomas no justifica el establecimiento de tipos diferenciados al margen de los requisitos anteriores.

Finalmente, recuerda, brevemente, los elementos básicos de su jurisprudencia en torno al concepto «fines específicos», que permiten el establecimiento de otros impuestos indirectos diferentes de los Impuestos Especiales.

# D11

La Sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024, de 18 de enero, y el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre



Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 496, 2024

Eduardo Sanz Gadea  
Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

## *RESUMEN*

La presente colaboración comenta, con la ayuda de un conjunto de ejemplos, los efectos que, respecto del impuesto sobre sociedades, ha producido la sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de enero de 2024, en cuya virtud se declaran inconstitucionales determinadas normas introducidas en la Ley 27/2014 por el Real Decreto-Ley 3/2016, así como aquellos que podrán derivarse de una enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Socialista en orden a rehabilitar tales normas.



# D12

Sobre la posibilidad de integrar o no en el IRPF las pérdidas debidas a donaciones

Análisis de la STS de 12 de abril de 2024, rec. núm. 8830/2022

Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 496, 2024



Nuria Puebla Agramunt  
Universidad a Distancia de Madrid

## *RESUMEN*

El Tribunal Supremo ha formado doctrina a petición de la Administración general del Estado y, en respuesta al recurso de casación núm. 8830/2022, interpuesto por la Abogacía del Estado, ha fallado en contra de la decisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, manifestada en Sentencia de 28 de septiembre de 2022. Una tesis que, ratificada en otras posteriores, como las de 21 y 24 de noviembre de 2023 –sin perjuicio de algún fallo contradictorio–, suponía la confirmación de la expresada en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 30 de septiembre de 2019 en cuanto a la interpretación del artículo 33.5 c) de la Ley 35/2006, del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Para el Alto Tribunal, no procede computar, a efectos de este impuesto, las pérdidas patrimoniales declaradas debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, aunque en unidad de acto se computen las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.



Fernando Martín Barahona  
Comunidad de Madrid

## *RESUMEN*

El Tribunal Supremo ha resuelto que el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sucesiones y donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del transmitente. Para el Alto Tribunal, la mecánica del ius transmissionis no puede obviar que el hecho imponible se produce cuando, a la muerte del segundo causante –transmitente–, sus herederos ejercitan el ius delationis transmitido y adquieren, por la aceptación, la herencia del primer causante, pues es en ese momento, fallecimiento del segundo causante, cuando las limitaciones a la adquisición de los bienes desaparecen.

# D14

En los límites de las fuentes del Derecho Tributario

Las Directrices de la OCDE y la interpretación dinámica

Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 496, 2024



Antonio Martínez Lafuente  
Abogado del Estado

## *RESUMEN*

Se analiza en el presente texto la más reciente doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre las fuentes del Derecho Tributario y su aptitud para fundamentarse en las mismas un Recurso de Casación; y en tal sentido se niega tengan ese efecto las Directrices de la OCDE, y en general todo aquello que pueda reconducirse al «soft law».

Además, y en relación con lo expuesto se da cuenta de lo que puede ser entendido por interpretación dinámica, que es en el fondo el acercamiento de la norma a la realidad social del tiempo en que ha de ser aplicada en los términos que se desprenden de lo dispuesto en el Código Civil.

# D15

La vinculación de los hechos declarados probados por una sentencia penal sobre delito fiscal en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo



Quincena fiscal, N.º 13, 2024

Ana Isabel Martín Valero  
Audiencia Nacional

## *RESUMEN*

Se analiza la evolución de la doctrina «unos mismos hechos» en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo y, en particular, la STS de 14 de julio de 2023 (rec. 7409/2021), sobre la vinculación de los hechos declarados probados en una sentencia penal por delito fiscal en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, cuando el proceso penal y el proceso contencioso-administrativo tienen por objeto diferentes periodos impositivos sobre el mismo o diferentes conceptos tributarios.

# D16

El régimen de ayudas de estado prohibidas y la planificación fiscal agresiva

Un matrimonio mal avenido

Quincena fiscal, N.º 11, 2024



Alejandro Zubimendi Cavia  
Universidad Complutense de Madrid

## *RESUMEN*

El presente trabajo tiene como objetivo analizar los últimos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con normas fiscales nacionales que, aunque pretendidamente generales, han facilitado, desde el punto de vista de la Comisión, la erosión de la base imponible de determinadas empresas multinacionales. La Comisión en muchos de estos casos ha sostenido que el Estado Miembro en cuestión ha realizado, a través de decisiones fiscales anticipadas, interpretaciones tendentes a dar ventajas selectivas a dichas empresas. El Tribunal de Justicia, fundamentalmente en el ámbito de los precios de transferencia, parece haber puesto coto a la práctica de la Comisión de aplicar como marco de referencia principios o criterios supuestamente supranacionales para determinar la existencia de ventajas selectivas. No obstante, aún quedan dudas por resolver en cuanto al alcance de las competencias de la Comisión para enjuiciar la correcta o incorrecta aplicación de las normas nacionales por los Estados Miembros.

# D17

La imperiosa necesidad de instaurar la doble instancia para las sanciones administrativas graves

Quincena fiscal, N.º 12, 2024



José Luis Burlada Echeveste  
Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea

## *RESUMEN*

El control judicial de las sanciones administrativas se realiza por la jurisdicción contencioso-administrativa, cuyos órganos siguen los mismos procedimientos que para el resto de la actividad administrativa. La STEDH de 30 de junio de 2020 (Saquetti) se pronuncia sobre el derecho a que las sentencias que confirman las sanciones graves impuestas por la Administración sean revisadas por un Tribunal superior. Tres importantes Sentencias del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de finales de 2021 analizan si el recurso de casación, en su regulación actual (diferente a la que se analizó por el TEDH en el caso Saquetti), satisface o no el derecho a la doble instancia.

# D18

**Novedad en la deducibilidad de la inversión en vivienda habitual para aquellos contribuyentes que aún habiendo adquirido su vivienda con anterioridad a 1/01/2013 no aplicaron dicha deducción en ningún año anterior a 2013**



Cont4bl3, N.º 83, 2024

**Carmen María Alegre Guillén**  
Licenciada en ADE  
Técnica de Hacienda

## SUMARIO

Introducción  
Criterio previo de la Administración  
Nueva resolución del TEAC que su-pone un cambio de criterio  
Conclusión

## CONTENIDO

### Introducción

Con este artículo pretendo poner en conocimiento el cambio de criterio en lo relativo a la deducción por inversión en vivienda habitual en aquellos casos en los que a pesar de haber adquirido la vivienda con anterioridad a 01/01/2013 la Administración no permitía la deducibilidad de la misma en aquellos casos en los que los contribuyentes no aplicaron ni consignaron dicha deducción en ningún año anterior a 2013.

De este modo, tal y como expondré en el presente artículo, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en su Resolución 00765/2023, de 22 de abril de 2024, ha decidido unificar criterios en relación con la posible aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual en los años posteriores a 2012 para aquellos contribuyentes que adquirieron su vivienda habitual antes del 1 de enero de 2013 y que no aplicaron ni consignaron dicha deducción en ningún año anterior a 2013 desde la adquisición.

### Criterio previo de la Administración

Partiendo de la base que la deducción por inversión en vivienda habitual existente en nuestro país, desapareció con efectos 01.01.2013, habiéndose articulado un régimen transitorio reglado en la disposición transitoria 18ª de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -LIRPF-, que prorrogó la vigencia de la deducción para los que ya tuvieran derecho a la misma. Es, gracias a esta disposición transitoria, por la que todavía numerosos contribuyentes siguen disfrutando de esta deducción.

Así, de acuerdo a la ya referida disposición transitoria 18ª LIRPF, para poder seguir disfrutando de la deducción a partir del 01.01.2013 se exige el cumplimiento de dos condiciones:

1. Que el contribuyente hubiera adquirido su vivienda habitual antes del 01.01.2013 y,
2. Que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013; salvo que no se hubiese podido practicar la deducción por adquirir una nueva vivienda habitual mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión, si se diese este caso.

Es, con relación a esta segunda condición, sobre la que la Administración ha practicado numerosas liquidaciones provisionales eliminando la deducción por vivienda habitual a aquellos contribuyentes que, a pesar de que adquirieron su vivienda habitual con anterioridad a 1/01/2013, no consignaron deducción por vivienda en ningún año con anterioridad a 1/01/2013 porque, como ocurren en muchos supuestos, no estaban obligados a presentar declaración de la renta.

Debido a los recursos presentados por aquellos contribuyentes a los que se negaba la aplicación de la deducción de la inversión en vivienda habitual, varios Tribunales Económico-Administrativos Regionales emitieron opiniones divergentes sobre este tema, lo que finalmente llevó al TEAC a unificar su criterio, a instancias del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

..//..

# D19

## La imputación temporal de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades tras la STS 1625/2024, de 22 de marzo



Tax legal advisory review, N.º 9 (abril – junio de 2024)

Jorge Taboada Villa  
Profesor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Santiago de Compostela

### SUMARIO

- I. La imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades
- II. Doctrina administrativa
- III. La STS 1625/2024, de 22 de marzo
- IV. Implicaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- V. Referencias

### CONTENIDO

NÚMERO 9 ABRIL - JUNIO DE 2024

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA

**LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS GASTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES TRAS LA STS 1625/2024, DE 22 DE MARZO**

**JORGE TABOADA VILLA**  
Profesor de Derecho Financiero y Tributario | Universidad de Santiago de Compostela

50000-0001-8378-7993

**La imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades**

Como bien es sabido, con la entrada en vigor de la Ley 41/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para el cálculo de la base imponible del referido tributo mediante el método de estimación directa, el legislador optó por una remisión a la normativa contable[1]. De este modo, tomaremos como punto de partida el resultado contable de la entidad, el cual, tras efectuarle los ajustes pertinentes que emanan de la regulación fiscal, nos permitirá llevar a cabo la cuantificación del elemento objetivo del hecho imponible. Debido al posible incumplimiento de la reserva de ley en uno de los pilares básicos del impuesto (la base imponible) como

consecuencia de esta remisión normativa, no pocas dudas doctrinales florecieron por aquel entonces acerca de la constitucionalidad de tal proceder. No obstante, hoy en día están ampliamente superadas.

El mismo método sería recogido con posterioridad tanto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades[2] (TRLIS, en adelante), como en el vigente ordenamiento de la imposición societaria, concretamente en el art. 10.3 de la Ley 27/2014[3] (LIS, en adelante).

Engarzado con lo anterior, el criterio de imputación temporal relativo a los ingresos y gastos inherentes al Impuesto sobre Sociedades (IS, en adelante), a tenor del artículo 11.1 LIS, será el criterio de devengo, volviendo a existir aquí una remisión a la normativa contable. De este modo tanto el criterio de caja como el de exigibilidad se mantendrán al margen, exceptuando, eso sí, el supuesto de las operaciones a plazos. En concreto, el referido precepto establece que «los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la

TAX LEGAL ADVISORY REVIEW • 48 TLARev





**Diego Marín-Barnuevo Fabo**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (UAM)**  
**Of Counsel en Pérez Llorca**

## SUMARIO

1. Introducción
2. La primera declaración de inconstitucionalidad: la STC 26/2017
3. La segunda declaración de inconstitucionalidad: la STC 126/2019
4. La tercera declaración de inconstitucionalidad: la STC 182/2021
5. La modificación del régimen legal del IIVTNU por el Real Decreto-ley 26/2021
6. Bibliografía

## RESUMEN

La regulación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU, comúnmente llamado plusvalía municipal) fue controvertida desde el primer momento de su aprobación, porque establecía un sistema objetivo de determinación de la base imponible, y ello motivó muchas críticas. Sin embargo, los tribunales consideraron ajustada a derecho esa regulación hasta que llegó la crisis inmobiliaria de 2008-2014, en la que abundaban los supuestos de venta de inmuebles por precio inferior al de compra. Después de varias sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo especialmente desafortunadas, la STC 182/2021 declaró la inconstitucionalidad del IIVTNU, pero lo hizo con una extraordinaria limitación de efectos que no tiene precedente en nuestra jurisprudencia constitucional y que también fue objeto de múltiples críticas. Finalmente, el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, adaptó la regulación del IIVTNU a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, aunque también fue objeto de crítica por haber sido aprobado mediante decreto ley, y también por el sistema de determinación de porcentajes de incremento anual establecido.

En el presente trabajo analizaremos las principales consecuencias de la STC 182/2021 y nuevo régimen jurídico del impuesto contenido en el Real Decreto-ley 26/2021, valorando los distintos problemas que suscita la aplicación de esa nueva regulación.

## CONTENIDO

### 1 Introducción

El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) ha generado problemas desde su regulación por la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), porque su hecho imponible sometía a tributación situaciones que no siempre eran indicativas de capacidad económica, y sobre todo porque el método de cuantificación de su base imponible desconsideraba de forma total y absoluta la capacidad económica real del sujeto pasivo. El impuesto se cuantificaba de forma objetiva, multiplicando el valor catastral del suelo por un coeficiente determinado en función del número de años de titularidad del inmueble. Ello determinaba que siempre existiera incremento de valor sujeto a tributación, con total independencia de las circunstancias concurrentes en el caso concreto.

Este método de cuantificación de la base imponible fue criticado por la doctrina desde un primer momento, porque entendía que entrañaba una vulneración del principio de capacidad económica, en cuanto su exigencia estaba desvinculada de la capacidad económica real del sujeto pasivo.

Es cierto que el método objetivo establecido en la Ley 39/1988 pretendía simplificar la aplicación del impuesto, y dicha finalidad, en algunos supuestos, ha servido para justificar en sede constitucional la utilización de parámetros objetivos de cuantificación de la obligación tributaria<sup>2</sup>. Pero esa justificación resulta difícilmente trasladable al IIVTNU, porque las plusvalías sometidas a tributación son también objeto de cuantificación en el IRPF, y en este impuesto se aplican reglas de cuantificación basadas en los valores de adquisición y transmisión de los bienes, que podrían ser fácilmente trasladadas al ámbito local. Desde el establecimiento del IIVTNU hasta febrero de 2017 no se había producido ningún pronunciamiento del Tribunal Constitucional contrario a dicha regulación. Las únicas sentencias en las que se abordó la constitucionalidad del impuesto fueron la STC 233/1999, de 16 de diciembre, y la STC 115/2009, de 18 de mayo. En la primera se enjuiciaban numerosos artículos de la Ley 39/1988 y, respecto del IIVTNU, solo se analizó, y rechazó, la presunta inconstitucionalidad de la regulación que permitía cuantificar el impuesto de forma distinta en función de la población.

En la STC 115/2009, de 18 de mayo, se trató la cuestión de constitucionalidad planteada por el TSJ de la Comunidad Valenciana sobre el artículo 108.6 LRHL por presunta vulneración de los artículos 31.1 y 33.3 de la Constitución, pero fue inadmitida porque se entendió que no existía nexo causal entre la validez de la norma legal cuestionada y la decisión a adoptar en el proceso a quo.

..//..



**José Miguel Martín Rodríguez**  
Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Pablo de Olavide

## SUMARIO

1. Enfoque del estudio
2. El estricto mandato del art. 142 CE: la participación en tributos propios y los motivos de su incumplimiento
3. ¿Cómo podemos valorar los modelos existentes si casi ninguno cumple con el mandato estricto del art. 142 CE?
4. Castilla y León, el único ejemplo de verdadera participación en tributos de las comunidades autónomas, con un gran pero
5. Comunidades que realizan un esfuerzo ejemplar por contribuir a la suficiencia financiera de las entidades locales
6. Resto de comunidades con fondos de cooperación incondicionados
7. Comunidades que no cuentan con programas estables de transferencias incondicionadas a favor de las entidades locales
8. Resumen de las características de los instrumentos de cooperación local de las comunidades autónomas
9. Conclusiones
10. Bibliografía

## RESUMEN

El art. 142 CE contiene un mandato claro e inequívoco para que las entidades locales participen en los tributos de las comunidades autónomas. Durante más de cuarenta años, sin embargo, las comunidades autónomas han eludido crear instrumentos que sitúen efectivamente esta participación en sus tributos al nivel que nuestra Constitución parece exigir. La STC 40/2021 limita incluso más su concepción, al circunscribir este vehículo a una coparticipación directa en los tributos propios de cada comunidad.

Dado que solo Castilla y León mantiene un instrumento que emplee esta configuración, proponemos una valoración menos formal de los fondos existentes, centrándonos, eso sí, únicamente en aquellos que ofrecen recursos incondicionados. El recorrido por los diferentes fondos creados en las comunidades autónomas de régimen general denota una preocupación dispar por dotar a las entidades locales de recursos incondicionados de una mínima importancia, con frecuentes e incluso flagrantes incumplimientos de su propia normativa.

En los cuadros finales tratamos de ofrecer una panorámica del (desalentador) escenario actual, tanto en un plano cualitativo (características de los fondos) como puramente cuantitativo (volumen efectivo de financiación per cápita y de proporción sobre el presupuesto de gasto autonómico).

En las conclusiones, tras exponer nuestra posición sobre el difícil contexto para el desarrollo de una auténtica PATRICA como la interpreta el Tribunal Constitucional, con verdadero impacto económico en las entidades locales, apuntamos el alcance mínimo que entendemos deberían alcanzar, al menos, estos fondos incondicionados. Finalmente, comentamos cómo pueden impactar en el escenario actual las últimas novedades en la configuración de estos fondos incorporadas en Extremadura y la Comunidad Valenciana.

## CONTENIDO

### 1 Enfoque del estudio

El punto de partida de este estudio sobre la participación de las entidades locales en los tributos de las comunidades autónomas exige que seamos muy concretos respecto al uso de los términos.

El art. 142 CE, como veremos, contiene un mandato claro e inequívoco para que las entidades locales participen en los tributos de las comunidades autónomas. Durante más de cuarenta años, sin embargo, las comunidades autónomas han venido eludiendo crear instrumentos que sitúen efectivamente esta participación en sus tributos en el lugar preeminente que la CE le reservaba como uno de los tres pilares para garantizar la suficiencia financiera de las entidades locales.

El esquema de este estudio parte de la definición estricta de esta participación conforme a la interpretación de dicho mandato constitucional realizada recientemente por la STC 40/2021, de 18 de febrero. Dado que comprobaremos que este ideal de sistema de participación en tributos (propios) no se da en prácticamente ninguna comunidad autónoma en todos sus elementos, proponemos analizar los diferentes sistemas de cooperación diseñados por estas en favor de las entidades locales con una premisa clara: solo aquellos fondos de naturaleza incondicionada contribuyen a la autonomía y suficiencia financiera de las entidades locales.

..//..

# D23

De nuevo sobre la compatibilidad de la doble imposición jurídica internacional con el Derecho de la UE

Consideraciones en torno a la Directiva (UE) 2017/1852



Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024

Maria Júlia Ildefonso Mendonça  
Universitat Pompeu Fabra

## *RESUMEN*

La doble imposición jurídica internacional representa un importante obstáculo a la realización del mercado interior, al suponer una carga adicional para los contribuyentes que se acogen a la libre circulación. En el presente trabajo se examina la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en aquellos casos en los que no se ha logrado eliminar la doble imposición jurídica internacional y se pondera si la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea hubiera supuesto un rumbo distinto en tales litigios fiscales.

# D24

"Tax rulings" y cláusulas nacionales antiabuso bajo el control de las Ayudas de Estado cuando la autonomía de los estados miembros de la Unión Europea prevalece sobre la protección de la libre competencia

Análisis de la STJUE de 5 de diciembre de 2023, asuntos acumulados C-451/21P y C-454/21P



Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024

Estela Ferreiro Serret  
Universitat de Barcelona

## RESUMEN

Con la sentencia de 5 de diciembre de 2023, sobre los asuntos acumulados C-451/21 P y C-454/21 P, el TJUE ha vuelto a insistir en la necesidad de que la Comisión Europea, en el desarrollo del procedimiento de control de las ayudas de Estado, solamente tenga en cuenta el Derecho nacional aplicable en el Estado miembro e identifique operaciones comparables para determinar la existencia de una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107.1 TFUE cuando la medida en cuestión quede fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión Europea es objeto de armonización. En este caso, se trata de una doble no imposición nacional derivada de la combinación de diferentes operaciones intragrupo, validadas por varias decisiones fiscales anticipadas – tax rulings – adoptadas por la Administración tributaria luxemburguesa. El Tribunal, para resolver ambos asuntos acumulados, aplica la jurisprudencia anterior, pero aún reciente, sobre cómo determinar la existencia de una ventaja selectiva cuando existe una decisión fiscal anticipada, establecida en la STJUE de 8 de noviembre de 2022, asuntos acumulados C-885/19 P y C-898/19 P. Pero, además, por primera vez, el Tribunal establece los requisitos para que la no aplicación de una cláusula antiabuso nacional pueda otorgar una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107.1 TFUE. Para ello, el TJUE aplica la misma doctrina adoptada para los tax rulings, exigiendo a la Comisión Europea la identificación de situaciones comparables y la demostración de que la Administración en cuestión se aparta de su práctica habitual.

# D25

La deducción del IVA en la actividad investigadora desarrollada por las universidades

Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1704/2023, de 15 de diciembre de 2023

Nueva fiscalidad, N.º 1, 2024



Marta González Aparicio  
Universidad de León

## *RESUMEN*

El Tribunal Supremo, en su Sentencia núm. 1704/2023, de 15 de diciembre de 2023, aclara y refuerza el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por adquisiciones de bienes y servicios afectos a la actividad de investigación básica realizada por las Universidades, incluso en los casos en los que los proyectos de investigación básica no conlleven una contraprestación de forma inmediata y directa. Con ello, el Tribunal rechaza el criterio Administrativo iniciado en la resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2018, que negaba la sujeción al IVA de las actividades de investigación básica cuando su finalidad no era la explotación empresarial, sino la transferencia de conocimiento a la sociedad.