



**DICIEMBRE**  
**2023**  
**N.º 253**

**SELECCIÓN DE ARTÍCULOS Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA (SAyDA)**  
**DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**  
**DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA**

EUSKO JAURLARITZA  
LIBURUTEGI NAGUSIA



GOBIERNO VASCO  
BIBLIOTECA GENERAL

**EN COLABORACIÓN CON**

**SA y DA**

**SELECCIÓN DE ARTÍCULOS Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

## SUMARIO

### AUTORES

### ARTÍCULOS

**A01**

ANTONIO MARTÍNEZ  
LAFUENTE

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Análisis jurisprudencial. Parte I

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 104, 2023

**A02**

RAQUEL ÁLAMO  
CERRILLO

Envejecimiento y fiscalidad en el IRPF

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 104, 2023

- A03** DIRECCIÓN DE ESTUDIOS  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES  
Panel de hogares: Ejercicio 2021  
Documentos de trabajo, 6/2023
- A04** MIGUEL GÓMEZ DE ANTONIO  
NOEMÍ VILLAZÁN PELLEJERO  
Propuesta de implantación de políticas de complemento salarial en el Ingreso Mínimo Vital y en el IRPF: un análisis empírico con EUROMOD  
Hacienda Pública Española/Review of Public Economics 245-(2)/2023
- A05** CÉSAR PÉREZ LÓPEZ  
MARÍA JESÚS DELGADO RODRÍGUEZ  
SONIA DE LUCAS SANTOS  
Modelización de los factores que afectan al fraude fiscal con técnicas de minería de datos: aplicación al Impuesto de la Renta en España  
Hacienda Pública Española/Review of Public Economics 246-(3)/2023
- A06** RAYMOND TORRES  
FERNANDO P. GÓMEZ  
Perspectivas económicas y fiscales para España  
Cuadernos de Información económica, N.º 297, 2023
- A07** SANTIAGO LAGO PEÑAS  
La reforma de reglas fiscales y la coyuntura presupuestaria española  
Cuadernos de Información económica, N.º 297, 2023
- A08** ANDREU MISSÉ  
Estrechar el cerco a los paraísos fiscales  
El Ciervo: revista mensual de pensamiento y cultura, N.º 802, 2023
- A09** SILVIA VELARDE ARAMAYO  
Arbitraje tributario transfronterizo  
Estándar obligatorio en la solución de los dos Pilares del Marco Inclusivo OCDE-G20  
La Ley. Mediación y arbitraje, N.º 17, 2023
- A10** G. TARÍN JUSTE  
La evolución de los paraísos fiscales y su efecto en el sistema tributario  
El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid, N.º 112, 2023
- A11** JAVIER GÓMEZ TABOADA  
Los contribuyentes, como Sísifo: sin recompensa ni alivio  
El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid, N.º 112, 2023
- A12** JORGE DE JUAN CASADEVALL  
El nuevo «impuesto» bancario y su dudosa configuración como prestación patrimonial pública no tributaria  
Crónica Tributaria. Nueva Época. Número 189 (4/2023)

**A13** JUAN BENITO GALLEGO LÓPEZ La tributación de los tokens no fungibles (NFTs) artísticos en el Impuesto sobre el Valor Añadido: cuestiones abiertas  
Crónica Tributaria. Nueva Época. Número 189 (4/2023)

**A14** ESTEBAN QUINTANA FERRER Vivienda y medio ambiente: bonificaciones en la cuota de los impuestos locales  
Crónica Tributaria. Nueva Época. Número 189 (4/2023)

**A15** TOMÁS LOMO CASANUEVA Administración electrónica. El derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con la administración  
La administración práctica: enciclopedia de administración municipal, N.º 11, 2023

**A16** FORUM FISCAL Nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas  
Forum fiscal N.º 301, 2023

**A17** IÑAKI ALONSO ARCE La influencia del Derecho de la Unión Europea en la imposición directa  
Contexto y perspectivas actuales  
Forum fiscal N.º 301, 2023

**A18** NEREA BARAÑANO GALLARDO Aspectos competenciales y procedimentales de la comprobación de los grupos fiscales en el impuesto sobre sociedades  
Forum fiscal N.º 301, 2023

**A19** JAVIER ARMENTIA BASTERRA Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (y III)  
Forum fiscal N.º 301, 2023

**A20** OLAIA AREJITA URUBURU Exención en IRPF de los trabajos realizados en el extranjero (I)  
Forum fiscal N.º 301, 2023

**A21** ISAAC MERINO JARA Residencia y domicilio fiscal  
Personas físicas  
Forum fiscal N.º 301, 2023

**A22** RAQUEL PÉREZ ARANA Impuesto sobre sociedades. Deducción del fondo de comercio financiero. Fusión sociedad foral- territorio común. Motivos económicos válidos. Fondo de comercio de fusión  
Forum fiscal N.º 301, 2023

**A23** ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO ¿Qué hacer con el Impuesto sobre Sucesiones?  
Quincena fiscal, N.º 22, 2023

**A24**JUAN LÓPEZ  
MARTÍNEZ

Las obligaciones de colaboración de los operadores de plataforma. Un paso más en la privatización de la gestión tributaria que trasciende a los deberes de información tributaria

Quincena fiscal, N.º 22, 2023

**A25**JAVIER ARMENTIA  
BASTERRA

Comentario al proyecto de norma foral del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas

Forum fiscal, N.º 302, 2023

**A26**OLAIA AREJITA  
URUBURU

Exención en IRPF de los trabajos realizados en el extranjero (y II)

Forum fiscal, N.º 302, 2023

**A27**IÑAKI ALONSO  
ARCE

Últimos avances en la articulación internacional de la fiscalidad de la economía digital

Forum fiscal, N.º 302, 2023

**A28**MARÍA JOSÉ LARIO  
PARRA

Otra información de interes tributario

Gaceta fiscal, N.º 446, 2023

## AUTORES

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA — ARTÍCULOS

D01

ALBERTO MARZAL  
CERVANTES  
DOMINGO CARBAJO  
VASCO

A vueltas con los activos fiscales garantizados. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de febrero de 2023: una obra inacabada

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 104, 2023

D02

GORKA ECHEVARRÍA  
ZUBELDIA

Tarjetas combustible: El comité de IVA pone fin a la incertidumbre provocada por Caso Vega International

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de mayo de 2019 (C-235/18) (Asunto Vega Internacional)

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 104, 2023

D03

DIEGO FIERRO  
RODRÍGUEZ

La personalidad jurídica única de Hacienda y el diálogo intraadministrativo

Diario La Ley, N.º 10398, 2023

D04

MARCOS IGLESIAS  
CARIDAD

De nuevo sobre la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de naturaleza tributaria

Crónica Tributaria. Nueva Época. Número 189 (4/2023)

D05

JOSÉ MIGUEL MARTÍN  
RODRÍGUEZ

¿Puede ser la limitación de pagos en efectivo del ordenamiento español contraria al Derecho de la Unión Europea?

Crónica Tributaria. Nueva Época. Número 189 (4/2023)

D06

JOAN PERE LÓPEZ  
PULIDO

Hacienda pública. La inembargabilidad de las cuentas bancarias entre Administraciones públicas. Límites a la potestad de autotutela ejecutiva

La administración práctica: enciclopedia de administración municipal, N.º 11, 2023

D07

DAVID CABEZUELO  
VALENCIA

Eficacia retroactiva de la Valoración Catastral de Bienes Inmuebles

La administración práctica: enciclopedia de administración municipal, N.º 11, 2023

D08

JOSÉ DANIEL  
SÁNCHEZ MANZANO

La determinación del valor de adquisición en determinados supuestos de declaraciones de obra nueva en sede del IRPF. Planteamientos de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia

Quincena fiscal, N.º 22, 2023

D09

CARLOS ROMERO  
PLAZA

El «dies a quo» de la prescripción en la responsabilidad solidaria y su interrupción

Quincena fiscal, N.º 22, 2023

D10

FÉLIX GARCÍA DE  
PABLOS

Recaudación del IVA a la importación

Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2023

Quincena fiscal, N.º 22, 2023

D11

IDOIA ZAPIRAIN  
TORRECILLA

Concepto de «primera prestación» al efecto de proceder a integrar al 60% en la base imponible del irpf las prestaciones o cantidades percibidas de sistemas de previsión social

Forum fiscal, N.º 302, 2023

## DOCUMENTOS DE INTERÉS

**COYUNTURA EN UN CLIC (DICIEMBRE 2023)**

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

**TERMÓMETRO ECONÓMICO (NOVIEMBRE 2023)**

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

**EKONOMIAZ — REVISTA VASCA DE ECONOMÍA (104 II/2023 — NUEVA GENERACIÓN DE ESTRATEGIAS REGIONALES PARA ABORDAR LOS GRANDES RETOS SOCIALES)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
GOBIERNO VASCO  
[https://www.euskadi.eus/web01-a2reveko/es/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/inicio?locale=es\\_ES#](https://www.euskadi.eus/web01-a2reveko/es/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/inicio?locale=es_ES#)

**ASTEKONOMÍA (RESUMEN SEMANAL DEL 27 DE NOVIEMBRE AL 1 DE DICIEMBRE DE 2023)**

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

**ASTEKONOMÍA (RESUMEN SEMANAL DEL 11 AL 15 DE DICIEMBRE DE 2023)**

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

**ASTEKONOMÍA (RESUMEN SEMANAL DEL 18 AL 22 DE DICIEMBRE DE 2023)**

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

# Artículos

---

---



Antonio Martínez Lafuente  
Universidad Complutense de Madrid

## *RESUMEN*

A lo largo de dos artículos, este, que publicamos en la revista del mes de noviembre (Parte I) y un segundo artículo que publicaremos en la próxima revista de diciembre (Parte II), se expone el análisis jurisprudencial del «Impuesto sobre Bienes Inmuebles», conocido tributo que se satisface por todos los propietarios de inmuebles en España, por la gran mayoría de los vecinos.

El primero de los temas que se analiza en esta Parte I es su relación con el «Catastro Inmobiliario» y con el «Registro de la Propiedad», siendo deseable su coordinación y necesaria, tratándose de terrenos, fincas o solares.

La segunda de las cuestiones que se examinan es la de los «Bienes Inmuebles de Características Especiales», o conjunto de bienes o instalaciones que tributan de modo unitario o de forma conjunta; se pasa revista a la respuesta de los Tribunales a distintos supuestos, como son las regasificadoras y los parques eólicos y solares, analizando además la problemática de la «maquinaria».

El tercero de los temas es el concerniente al «sujeto pasivo», con especial mención de lo que ocurre en las «concesiones administrativas».

El último de los temas que analizaremos en esta Parte I del estudio es el referente al «valor catastral», su determinación y notificación con especial referencia a la «Ponencia de Valores», su significación e impugnación.



Raquel Álamo Cerrillo  
Universidad de Castilla-La Mancha

## *RESUMEN*

El envejecimiento de la población española es una realidad innegable, la población inactiva mayor de 65 años cada vez tiene un mayor peso en la pirámide de población española.

Este grupo poblacional se caracteriza por una pérdida de poder adquisitivo, consecuencia de la jubilación, y por la demanda de bienes y servicios públicos acordes a su edad y sus circunstancias socioeconómica, teniendo la sanidad un papel importante. Así, una parte importante de los presupuestos está destinada a las pensiones y a los gastos sociales, incluidos los sociosanitarios.

Si bien, el establecimiento de beneficios fiscales concretos para las personas mayores de 65 años todavía sigue siendo un reto pendiente.

## DIRECCIÓN DE ESTUDIOS

Instituto de Estudios Fiscales

### RESUMEN

1. INTRODUCCIÓN
2. METODOLOGÍA Y DISEÑO MUESTRAL
3. ANÁLISIS DE LOS HOGARES POR TIPOLOGÍA
4. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES MACROMAGNITUDES MONETARIAS Y FISCALES
5. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES MACROMAGNITUDES DE LA RENTA
6. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES MACROMAGNITUDES DE RENTA IMPUTADA
7. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES MACROMAGNITUDES DEL PATRIMONIO

### ANEXOS

VIII. VARIABLES IRPF

VIII. VARIABLES RENTA

VIII. VARIABLES RENTA IMPUTADA

IIIV. VARIABLES PATRIMONIO

BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

#### 1. INTRODUCCIÓN

El Instituto Nacional de Estadística, la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Instituto de Estudios Fiscales ponen a disposición pública el Panel de Hogares.

El objetivo de este nuevo producto es dar continuidad al Panel de declarantes del IRPF que, desde los años 80, venía publicando el Instituto de Estudios Fiscales en colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El panel que se presenta ahora incorpora una serie de novedades, entre las que destacan, principalmente, una ampliación del ámbito poblacional (al pasar de ser una muestra de declarantes a una muestra del conjunto de hogares) y la extensión de la información más allá de las propias declaraciones del IRPF (se incorpora información detallada procedente de los modelos informativos e información sobre el patrimonio).

El Panel de Hogares permite disponer de una muestra representativa de hogares, con toda la información sobre su renta y patrimonio, a la que se hace un seguimiento a lo largo del tiempo. El panel combina información del Instituto Nacional de Estadística (población y hogares con sus respectivas características) y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (variables de renta, patrimonio e impuestos, además de otra información derivada de las mismas), aunque el proyecto está abierto a que otras instituciones se sumen al mismo con la información de la que dispongan.

En esta edición se publica el ejercicio 2021.

Se pone a disposición de los investigadores 5 productos, el panel de hogares completo y cuatro productos derivados de éste. Las características de los distintos productos se especifican a continuación:

Panel de Hogares Completo

Panel de Hogares completo con información de renta y patrimonio y con una representatividad muy elevada. La información se estratifica por:

— Diecisiete Comunidades Autónomas

— Diez tipologías de hogares

— Nueve tramos de renta

..//..



MIGUEL GÓMEZ DE ANTONIO  
Universidad Complutense de Madrid

NOEMÍ VILLAZÁN PELLEJERO  
Instituto de Estudios Fiscales

## RESUMEN

En este trabajo se evalúa, mediante técnicas de microsimulación, la introducción de dos políticas complementarias de complemento salarial (making work pay). La primera se diseña como una bonificación al empleo en el Ingreso Mínimo Vital (IMV) y está dirigida a hogares en situación de pobreza severa.

La segunda tiene una cobertura más amplia y consiste en la introducción de un crédito fiscal reembolsable en el IRPF dirigido a individuos con rentas salariales bajas. Utilizando EUROMOD como herramienta de microsimulación, se analizan los efectos de estas políticas en la pobreza, en la distribución de la renta y en la participación en el mercado laboral de los hogares en situación de pobreza severa. Los resultados ponen de manifiesto que la introducción de las políticas de complemento salarial tiene efectos positivos en la reducción de la pobreza, ya que mejoran significativamente los niveles de renta de los hogares que participan en el mercado de trabajo, especialmente en los hogares con menores. En el margen extensivo, reducen los desincentivos a la participación en el mercado laboral, manteniendo niveles adecuados de protección frente a situaciones de desempleo y, en el margen intensivo, suavizan ligeramente el desincentivo de las prestaciones sujetas a criterios de renta y riqueza a la participación en el mercado laboral de los hogares en situación de pobreza severa.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

En las últimas décadas, la lucha contra la pobreza y la desigualdad se encuentra en el centro del debate político. Las políticas de garantía de rentas mínimas se configuran como una medida básica que favorece la inserción social de los colectivos más desfavorecidos. El número de países con programas de transferencias monetarias condicionadas aumentó de veintisiete en 2008 a cincuenta y dos en 2013 (World Bank, 2014). La evidencia empírica muestra que estos programas son eficaces para reducir la pobreza y la desigualdad a corto plazo, al tiempo que aumentan la matriculación escolar de los niños y el acceso a instalaciones sanitarias (Millán et al., 2020; Aguilar et al., 2019; Fiszbein y Schady, 2009; Bouillon y Tejerina, 2007; Lagarde et al., 2007). Sin embargo, existen importantes preocupaciones en relación con el diseño de las prestaciones y sus efectos a largo plazo. Una crítica habitual a los sistemas de protección social es que pueden desincentivar la participación en el mercado de trabajo, especialmente cuando los salarios son bajos, provocando lo que se denomina la trampa de la pobreza. Esta se define como el desincentivo que supone para la participación laboral de las personas receptoras de las prestaciones de garantía de ingresos el hecho de que la cuantía máxima de la prestación se reduzca de forma directamente proporcional a los ingresos salariales obtenidos, como consecuencia del diseño conjunto del sistema de impuestos y prestaciones (Zalakain, 2021). No obstante, la literatura académica no detecta efectos significativos de estos programas en el empleo, ni en los países desarrollados ni en los países en vías de desarrollo (Millán et al., 2019; Banerjee et al., 2016).

El aumento del Salario Mínimo Interprofesional (SMI), introducido en los ejercicios 2019 y 2020, y la reforma laboral de 2022 han mejorado la precariedad laboral, sin embargo, los niveles salariales todavía limitan el papel del empleo como mecanismo de integración social de la población en situación de vulnerabilidad, dando lugar al concepto conocido en el mundo anglosajón bajo la denominación de working poors (trabajadores pobres). Para evitar la trampa de la pobreza es necesario revisar el diseño de las principales herramientas de lucha contra la pobreza e incorporar políticas públicas que mejoren la inserción social, sin desincentivar la participación de los individuos en el mercado de trabajo, que es el principal mecanismo para evitar la exclusión social. Las líneas de actuación acordadas por las instituciones europeas recomiendan, por un lado, la introducción de sistemas que garanticen unas rentas mínimas adecuadas a toda persona que carezca de recursos suficientes, combinadas con incentivos a la integración en el mercado laboral y, por otro, la introducción de incentivos fiscales y monetarios, que fomenten la participación en el mercado de trabajo. En relación con el diseño de las prestaciones sociales, un aspecto que está despertando mucho interés en las últimas décadas es la incorporación de las denominadas políticas de complemento salarial (making work pay), diseñadas como incentivos monetarios que hacen más atractiva la participación en el mercado de trabajo. Las diferentes experiencias internacionales pueden ser un punto de partida adecuado para definir el diseño óptimo de esta prestación y si su instrumentación debe hacerse a través del sistema fiscal o mediante el sistema de prestaciones. Una primera alternativa es diseñar políticas de complemento salarial en el sistema de prestaciones, principalmente utilizando las políticas de garantía de rentas mínimas. Este tipo de políticas de complemento salarial a través del sistema de garantía de rentas mínimas, evita el desincentivo que su percepción podía suponer en la participación laboral de sus beneficiarios, ya que con esta bonificación al empleo la cuantía de la prestación puede ser relevante, sin que esto suponga profundizar en el problema de la trampa de la pobreza (Zalakain, 2015). Además, reduce de forma significativa el fenómeno de la pobreza laboral sin arrastrar los salarios a la baja (Zalakain, 2006). La principal desventaja es el elevado non take-up de la prestación, principalmente cuando existe únicamente un problema de salarios bajos, pero no de inserción social, y cuestiona la idoneidad de utilizar un sistema de garantía de rentas mínimas para responder a problemas de precariedad laboral.



**CÉSAR PÉREZ LÓPEZ**

Instituto de Estudios Fiscales y Rey Juan Carlos Universidad

**MARÍA JESÚS DELGADO RODRÍGUEZ**

Rey Juan Carlos Universidad

**SONIA DE LUCAS SANTOS**

Universidad Autónoma de Madrid

## RESUMEN

Este trabajo presenta una propuesta para modelizar y predecir el comportamiento de los contribuyentes del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) con técnicas de minería de datos. Se combinan los árboles de decisión y el análisis discriminante para cuantificar la propensión al fraude de cada contribuyente usando los componentes del impuesto con mayor incidencia en el fraude. El modelo alcanza una eficiencia media en las predicciones superior al 89%, permitiendo segmentar a los declarantes por nivel de propensión al fraude. La propuesta puede ser usada en el proceso de auditoría y control que realiza la Agencia Tributaria.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

Uno de los grandes retos al que se enfrentan los países en la actualidad es la reducción del fraude fiscal, de ahí el interés por contribuir a su detección y control con nuevas estrategias (Prichard et al., 2019). La expansión de las tecnologías y las posibilidades de comunicación global, aunque han limitado algunas de los canales de fraude (Alognon et al, 2021) y han favorecido los acuerdos internacionales de intercambio de información (O'Reilly et al., 2021), han hecho, a su vez, posible nuevas formas de evasión y fraude que generan un gran coste a la sociedad e incrementan las desigualdades económicas (Alm, 2012, 2021). Estas actividades fraudulentas provocan la reducción de la capacidad de generar ingresos públicos, perjudicando el objetivo de estabilidad presupuestaria e incrementando los efectos distorsionadores del sistema fiscal. Por ello, son de gran interés los trabajos tanto a nivel internacional (Feldman y Slemrod, 2007, Feige y Cebula, 2012, Buehn y Schneider, 2016, Alstadsæter et al., 2019, European Commission, 2021) como para la economía española (Domínguez-Barrero et al, 2015a, 2015b, Almunia y López-Rodríguez, 2018, Torregrosa-Hetland, 2020), que ponen de manifiesto la dimensión del fraude fiscal y reclaman estrategias correctoras.

Las auditorías fiscales que realiza la Agencia Tributaria son una fuente directa sobre el cumplimiento fiscal y ofrece una valiosa información sobre el comportamiento de los contribuyentes, pero son costosas y limitadas, dado el elevado número de contribuyentes a analizar (Chica et al., 2021). Para avanzar en la lucha contra el fraude fiscal, las Agencias Tributarias están realizando una gran apuesta por el uso de técnicas de procesamiento basadas en la minería de datos. El desarrollo de modelos predictivos que faciliten la detección del fraude, a partir de información de ejercicios anteriores, puede apoyar al sistema tradicional de selección, contribuyendo a reforzar su efectividad. Las posibilidades de análisis que ofrece la minería de datos permiten abordar, desde nuevas perspectivas, el estudio del fraude fiscal, aportando procedimientos sistematizados y efectivos para gestionar la información que disponen las Agencias Tributarias y así reforzar el cumplimiento fiscal (Brondolo et al., 2022).

Nuestro trabajo se encuadra en esta línea de investigación y contribuye a la actual literatura en varios aspectos. En primer lugar, este trabajo amplía la literatura sobre el fraude fiscal en el IRPF al ofrecer una propuesta metodológica que, combinando las técnicas de árboles de decisión y el análisis discriminante, consigue aumentar la eficiencia de las predicciones de fraude en este impuesto y ofrecer nueva evidencia dentro de la aplicación práctica. Además, en esta propuesta es posible la identificación de los factores que están relacionados con el comportamiento de fraude del contribuyente (a partir de la información que ofrece el impuesto) y modelizar de manera precisa cada uno de ellos, lo que permitirá cuantificar su incidencia. No son frecuentes los trabajos que pueden realizar este tipo de análisis, a pesar de que su estudio aporta una mayor capacidad para predecir y caracterizar al defraudador, facilitando el diseño de las reformas fiscales. Una de las principales limitaciones para llevar a cabo estos trabajos es la falta de información sobre los contribuyentes que defraudan que pueda ser utilizada en este tipo de análisis. El desarrollo de datos fiscales de gran amplitud y detalle como es el caso de la muestra del IRPF del IEF (<https://www.ief.es/badespe>) ha permitido avanzar en la realización de trabajos sobre este impuesto, pero al no disponer de datos sobre defraudadores hace necesario complementar esta base. Por ello, para poder llevar a cabo los objetivos de esta investigación, en este artículo se ha accedido a declaraciones de IRPF anonimizadas que ha sido facilitada por la Agencia tributaria. Procesar la gran cantidad de datos de la muestra, así como el ajuste del modelo lineal propuesto han requerido el uso del software IBM SPSS Modeler que implementa la tecnología de Minería de Datos para posibilitar el procesamiento a gran escala. Un aspecto de interés de esta propuesta es el hecho de que el esquema que se presenta puede ser útil también para otros impuestos.

..//..



Raymond Torres  
Funcas

Fernando P. Gómez  
Funcas

## RESUMEN

La previsión de crecimiento del PIB en 2023 en España se eleva al 2,4 %, dos décimas más que en la anterior previsión, gracias al impulso de la primera parte del año. El crecimiento procederá sobre todo de la demanda interna. Destaca el repunte del consumo tanto público como privado. La desaceleración se evidenciará con más claridad en 2024, por el menor impulso de la normalización del turismo y los acuerdos de recuperación de poder adquisitivo de los salarios, con su corolario en términos de renta disponible de los hogares y consumo privado. El PIB avanzará un 1,5 %, una décima menos que en la anterior previsión. La desescalada del IPC se afianzará, una vez que el impacto de la reversión de las medidas antiinflación se haya disipado. El principal factor de vulnerabilidad a corto y medio plazo radica en los desequilibrios presupuestarios, ante la perspectiva de un fuerte encarecimiento de los costes financieros de la deuda. De ahí la importancia de aprovechar la ventana de oportunidad que brinda el potencial de crecimiento de la economía española para emprender una senda de ajuste fiscal.

## CONTENIDO

### Se afianza la desaceleración de la economía y la desescalada de la inflación

La revisión de las cifras de Contabilidad Nacional realizada en septiembre arrojó importantes revisiones al alza con respecto a los resultados provisionales de los dos últimos años, de modo que la economía española habría superado el nivel prepandemia en el tercer trimestre de 2022 (Fernández, 2023). Según estos ajustes, la demanda nacional ha tenido más tracción de lo inicialmente anticipado, un impulso que se ha trasladado también al presente ejercicio, si bien en un contexto de desaceleración. Tras expandirse un 0,6 % en el primer trimestre, el PIB avanzó un 0,4 % en el segundo y un 0,3 % en el tercero, según el dato provisional del INE. La ralentización procede del debilitamiento del sector exterior como consecuencia del contexto recesivo que prevalece en el resto de la eurozona.

Las exportaciones retrocedieron en el segundo y tercer trimestre, tras un crecimiento prácticamente ininterrumpido desde el final de la crisis sanitaria. A la inversa, la demanda interna ha seguido teniendo un comportamiento notable. Destaca el tirón del consumo privado y, en menor medida, el público.

La inversión, sin embargo, ha tenido un comportamiento más volátil, con una tendencia a frenarse en el transcurso del año. En todo caso, la economía sigue creciendo por encima de la media europea (gráfico 1).

El empleo, medido en horas trabajadas según la Contabilidad Nacional, avanzó un 1,5 % en el segundo trimestre –alcanzando por fin el nivel previo a la crisis sanitaria–, mientras que en el tercer trimestre su crecimiento se ralentizó hasta un avance del 0,1 %. La productividad por hora trabajada registró una contracción en el segundo trimestre y un leve avance en el tercer trimestre, pero se mantiene por encima del nivel prepandemia –que, tras la revisión del INE, ya alcanzó en el tercer trimestre de 2022–.

Los afiliados a la Seguridad Social, tras acelerar su crecimiento en el segundo trimestre, registran un avance muy moderado en el tercero. Con todo, el mercado laboral sigue resistiendo, a diferencia de la pauta observada en anteriores periodos de debilitamiento coyuntural.

La creación de empleo es uno de los factores que han sostenido la renta disponible de los hogares, cuyo crecimiento a doble dígito durante la primera parte del año (en términos nominales) es el más elevado de la serie histórica. También ha contribuido el repunte de las remuneraciones salariales, fruto de los acuerdos salariales pactados en los convenios colectivos y las compensaciones parciales de pérdida de poder adquisitivo de los dos años anteriores.

A ello se añade el ajuste de las prestaciones sociales, particularmente las pensiones, con el IPC. Además de impulsar el gasto en consumo privado, el avance de la renta disponible de los hogares ha permitido mantener la tasa de ahorro, situándose ésta por encima de los niveles anteriores a la pandemia.

El incremento del ahorro ha servido en parte para devolver préstamos, un comportamiento que también se observa entre las empresas. De ahí que la deuda del sector privado continúe reduciéndose, como viene haciéndolo de manera ininterrumpida desde inicios de 2021, tras el paréntesis de la pandemia. En el segundo trimestre, la deuda consolidada para las sociedades no financieras se situó en el 66,6 % del PIB y la de los hogares e ISFLSH en el 49,9 %, siendo éstas las cifras más bajas de los últimos veinte años.

..//..



Santiago Lago Peñas  
Universidade de Vigo y Funcas

### RESUMEN

La cláusula de salvaguarda del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) se desactivará en 2024, requiriendo esfuerzos de consolidación fiscal en la UE. Aunque la revisión de las reglas fiscales ya había comenzado, la pandemia intensificó la necesidad de reforma. Varios países, incluida España, superan los límites de déficit y deuda de la UE. Se evidencian diferencias en la salud fiscal de los miembros de la UE-27. Las próximas reglas buscan equilibrar flexibilidad con responsabilidad fiscal. La Comisión Europea propuso mantener ciertos límites, pero adoptando enfoques más flexibles y sanciones ajustadas. Las discusiones finales están en marcha, y España debe adaptarse a los cambios, considerando factores como el envejecimiento poblacional y el cambio climático. La UE debe desempeñar un papel activo en la financiación y España necesita reformas internas eficientes.

### CONTENIDO

#### Déficit y deuda. Punto de partida y proyecciones

La pandemia supuso un enorme choque negativo para las cuentas públicas españolas y, en particular, para el déficit y la deuda pública. El primero superó el 10 % del producto interior bruto (PIB) y la ratio de deuda alcanzó su valor más elevado en el último siglo: 120 % del PIB (Lago Peñas, 2022). Desde entonces, los parámetros fiscales han mejorado sustancialmente. El efecto de la reactivación de la economía ha sido intenso y el extraordinario incremento de la recaudación tributaria ha dominado claramente al coste presupuestario de las medidas compensatorias por la invasión de Ucrania y la crisis inflacionaria en 2022 y 2023.

A pesar de ello, el déficit acabará 2023 en torno al 4 % del PIB (cuadro 1), un desequilibrio fiscal que ya no se explica por su componente cíclica. La componente estructural estimada por el Gobierno en su Plan Presupuestario 2024 alcanza el 4,3 % (Gobierno de España, 2023b). Y las proyecciones actuales para los próximos años tampoco invitan al optimismo. Sin medidas de ajuste adicionales y en un escenario inercial sin cambios en las políticas de gasto e ingreso, el déficit estructural y el observado seguirán en cotas muy elevadas. Solo el Gobierno divisa que se pueda bajar del límite del 3 % a partir de 2025. Ni la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) ni el Banco de España contemplan este hito en sus últimas proyecciones.

La cláusula de salvaguarda del pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) se va a desactivar en 2024 y ello obligará a realizar un mayor esfuerzo de consolidación presupuestaria.

La dinámica del déficit tiene un fiel reflejo en la de la deuda. La mejora del desequilibrio presupuestario y la recuperación del PIB nominal en 2021-2023 han permitido rebajar la ratio. Pero lo está haciendo a un ritmo lento. Si en 2019 se situaba en el 98 %, las proyecciones de las cuatro instituciones recogidas en el cuadro 2 plantean que en 2026 seguiremos todavía por encima del 105 %.

No obstante, la cláusula de salvaguarda del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) se va a desactivar en 2024 y ello obligará a realizar un mayor esfuerzo de consolidación presupuestaria. El cuánto está por determinar. Todo dependerá del resultado final de la reforma de esas reglas fiscales hoy en curso. Un proceso de revisión que estaba en marcha antes de la pandemia, pero cuya necesidad ha aumentado tras lo vivido en este cuatrienio en Europa. Porque España no es el único país con parámetros fiscales lejos de los límites de déficit (3 % del PIB) y deuda (60 %). El gráfico 1 muestra la existencia de realidades muy asimétricas en el seno de la UE-27. Las líneas rectas representan los valores medianos para el déficit y la deuda. Esto es, los que corresponden a los países de la UE-27 situados en el puesto decimocuarto en el ranking de saldo presupuestario (Alemania) y deuda (Eslovaquia). En el cuadrante inferior derecho se sitúan los países con finanzas más saneadas. En algunos casos, con superávit y ratios de deuda en el entorno del 20 % del PIB. Lo contrario ocurre en el cuadrante superior izquierdo. Italia es la realidad más preocupante junto a Grecia, que ha sido capaz de reducir su déficit tras más de una década de ajustes y rescates (2010-2022), pero cuya deuda sigue por encima del 170 %. A continuación, aparecen España, Francia y Bélgica; con Portugal en una posición similar a la española en deuda, pero rozando ya el equilibrio presupuestario. Este gráfico explica en buena medida el alineamiento de países en el proceso de reforma de las reglas, entre los que defienden la flexibilidad y los que exigen garantías de que la flexibilidad no descafeíne el marco de estabilidad presupuestaria. Y anticipa el inminente proceso de ajuste fiscal que viviremos en la UE (Jones, 2023).

..//..

Arbitraje tributario transfronterizo

Estándar obligatorio en la solución de los dos Pilares del Marco Inclusivo OCDE-G20

A09

La Ley. Mediación y arbitraje, N.º 17, 2023



Silvia Velarde Aramayo  
Universidad de Salamanca

## RESUMEN

El artículo tiene como finalidad analizar la situación del arbitraje en asuntos tributarios transfronterizos. Esta figura que tradicionalmente ha generado mucho recelo, en los últimos años ha pasado a convertirse en una pieza clave para garantizar la seguridad jurídica de la flamante arquitectura tributaria global que, con el apoyo político del G20 y el respaldo técnico de la OCDE, han puesto en marcha las 138 jurisdicciones que integran el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS. Se examina qué mecanismos de resolución de conflictos están previstos en la denominada «Solución de los Dos Pilares» (TPS) así como el asimétrico tratamiento del arbitraje en cada uno de ellos. También se examinan los cambios en los Modelos de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, su regulación en el contexto de la Unión Europea, y el efecto que tendrá la ratificación del Convenio Multilateral (MLI) en más de 3.000 Convenios de doble imposición internacional. El futuro del arbitraje tributario parece prometedor, pero también conlleva grandes riesgos; por eso mismo, es crucial que los distintos países, en especial los que están en vías de desarrollo (en su mayor parte importadores de capital) presten profunda atención a los detalles de su regulación tanto en el contexto interno, como en el de carácter bilateral y multilateral.

## El nuevo «impuesto» bancario y su dudosa configuración como prestación patrimonial pública no tributaria

# A12



Crónica Tributaria. Nueva Época. Número 189 (4/2023)

**Jorge De Juan Casadevall**  
Abogado del Estado (Exc.)  
Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UIC  
Socio de Crowe Legal y Tributario BCN, S.L.P.

### SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO.
2. LA CONFIGURACIÓN DEL CONCEPTO DE PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL.
3. LA DELIMITACIÓN LEGAL DE LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO COMO CATEGORÍA JURÍDICA AUTÓNOMA.
4. EL DIFÍCIL ENCAJE DEL GRAVAMEN TEMPORAL EN LA CATEGORÍA DE PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO: SU RECALIFICACIÓN LEGAL COMO IMPUESTO.
5. EFECTOS JURÍDICOS DE SU CALIFICACIÓN TÉCNICA COMO IMPUESTO.

BIBLIOGRAFÍA.

### RESUMEN

La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, introduce en nuestro sistema tributario, entre otras medidas fiscales, un nuevo Gravamen temporal de Entidades de Crédito, que se configura legalmente como una prestación patrimonial de carácter público y naturaleza no tributaria. El autor realiza un análisis crítico de esta calificación formal desde la jurisprudencia constitucional, y concluye que, en realidad, estamos ante un auténtico impuesto. La consecuencia lógica de esta recalificación jurídica es el sometimiento del nuevo Gravamen temporal a los principios constitucionales de justicia tributaria del art. 31.1 CE, y que según el autor, podría suscitar dudas de constitucionalidad.

### CONTENIDO

#### 1. PLANTEAMIENTO

El BOE de 28 de diciembre de 2022 publicaba la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Bajo la densidad copulativa de su torturada rúbrica, el legislador introduce una miscelánea de figuras tributarias y "paratributarias". Sepultado bajo ese aluvión normativo, el art. 2 de la Ley regula el "Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito", que el precepto legal y el propio Preámbulo de la Ley no dudan en calificar como prestación patrimonial de carácter público no tributario.

Como es sabido, la prestación patrimonial de carácter público constituye una categoría jurídica de origen constitucional (art 31.3 CE), pero de configuración unos parámetros objetivos que reducen el radio de acción de lo que, en reiteradas ocasiones, el Tribunal Constitucional ha venido conceptuando como la libertad de configuración normativa del legislador. Sobre todo porque, en gran medida, estamos ante una categoría jurídica moldeada por la jurisprudencia constitucional desde la histórica STC 185/1995 que, al socaire de la creación inventiva de la nueva figura del "precio público" por la Ley 8/1989, empezó a perfilar su concepto constitucional. De alguna forma el Tribunal Constitucional se ha venido haciendo eco desde entonces de una suerte de principio de calificación jurídica que, lejos de todo nominalismo formalista, arrumba el nomen iuris acuñado por el legislador para crear una figura jurídica, para atender a un criterio más sustancialista. Como decía la STC 63/2019 (FD 4º), «las categorías legales, tributarias o de otro tipo, tienen la naturaleza que derive de su configuración y régimen jurídico, sin que este Tribunal deba verse vinculado por el nomen iuris utilizado por el legislador». Y, más precisamente, la más temprana STC 296/1994 (FJ 4º), con relación a la calificación como "verdadero impuesto estatal" de la mal llamada Tasa sobre el Juego, aducía que:

«[S]ería puro formalismo entender que tal denominación legal sea elemento determinante de su verdadera naturaleza fiscal, pues las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengán sometidas, que debe ser el argumento decisivo a tener en cuenta para delimitar el orden constitucional de competencias, el cual, al no ser disponible por la Ley, no puede hacerse depender de la mera denominación que el legislador, a su discreción, asigne al tributo».

..//..

Juan Benito Gallego López  
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Miguel Hernández de Elche

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. DEFINICIÓN Y ASPECTOS TECNOLÓGICOS DE LOS NFTS ARTÍSTICOS.
3. LOS EFECTOS QUE EL IVA PROYECTA SOBRE LAS OPERACIONES CON NFTS ARTÍSTICOS: UN ANÁLISIS DE LAS CUESTIONES ABIERTAS.
4. CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFÍA.

## RESUMEN

Los activos no fungibles (NFTs) representan un elemento disruptivo en el mercado del arte. Gracias a la tecnología de registro descentralizado, por un lado, los artistas plásticos tienen una nueva forma de rentabilizar su labor creadora; por otro, se abren nuevas fórmulas de inversión. Sin duda, este fenómeno supone un reto para los legisladores y las Administraciones tributarias. En este trabajo se analizan las principales cuestiones controvertidas que los NFTs artísticos plantean en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

Existe un tipo de criptoactivos o tokens que posee unas características únicas y específicas, circunstancia que comporta que no sean susceptibles de intercambio entre sí. Atendiendo a esta circunstancia, aquellos criptoactivos se denominan, en inglés, non-fungible tokens (en adelante, NFTs).

En lo que atañe a su utilización destaca, entre otras esferas, la del mercado del arte. La relevancia económica de las operaciones con NFTs vinculados a las obras de arte ha adquirido una extraordinaria importancia durante 2021, alcanzando el valor de venta un importe de 2.600 millones de dólares estadounidenses –McAndrew’s Arts Economics (2022: 14)–, aunque dicha relevancia, durante 2022, ha descendido de una manera ciertamente significativa, estabilizándose el mercado general de NFTs durante 2023 (Chainalysis: 2023). Por lo que se refiere a los aspectos que han coadyuvado el desarrollo de los NFTs en el mercado del arte, además del carácter especulativo que, como Gallego López enfatiza (2022b: 164), presentan, debe destacarse, tal y como señala Carroll (2022: 983), que los mismos suponen una nueva fórmula para rentabilizar el trabajo de los creadores, posibilitando la realización de transacciones, de una manera ágil y directa, con los inversores gracias a la tecnología de registro descentralizado, una de cuyas modalidades es la cadena de bloques o blockchain.

Lo anterior permite, como destacan Franceschet et al. (2021: 402-404) y Egea Pérez- Carasa (2022a: 49), que ya no sea necesaria la intervención de los intermediarios tradicionales en este mercado –como son las galerías de arte o las casas de subastas, aunque los mismos han visto un nicho de negocio en esta esfera–, con el consiguiente ahorro en gastos y comisiones para el artista. Asimismo, los museos están utilizando la posibilidad de obtener nuevos recursos financieros mediante la emisión de NFTs vinculados a copias digitales de las obras físicas que forman parte de su pinacoteca; ejemplo de ello es el British Museum –Berhanu (2022)–.

Pese a lo expuesto, los NFTs no han merecido, hasta el momento, una atención específica por parte de los legisladores, ni en la esfera doméstica –con alguna salvedad–, ni en la internacional. Además, tampoco se encuentran englobados –salvo determinadas excepciones– dentro del ámbito de aplicación de las diversas propuestas normativas previstas –tanto en el seno de la Unión Europea (en adelante, UE), como en nuestro país– que intentan establecer un marco normativo en el mercado de los criptoactivos. Dicho vacío legislativo ocasiona, sin duda, numerosas cuestiones controvertidas en distintos ámbitos, especialmente, en el impositivo. En este sentido, y a diferencia de lo que sucede con otro tipo de criptoactivos, con carácter general, no existen guías o resoluciones específicas elaboradas por las diversas Administraciones tributarias donde se hayan establecido criterios sobre su tributación. Por ejemplo, en el ámbito de la UE, el Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido (2022: 4-12) ha analizado, fundamentalmente, el tratamiento tributario de las monedas virtuales.

..//..

Esteban Quintana Ferrer  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de Girona

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. BONIFICACIONES LOCALES MEDIOAMBIENTALES APLICABLES A LA VIVIENDA.
3. INTRODUCCIÓN EN OTRAS BONIFICACIONES LOCALES DE ELEMENTOS MEDIOAMBIENTALES EN LA VIVIENDA.
4. CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFÍA.

## RESUMEN

En el presente trabajo se examinan las posibilidades que la Ley de Haciendas Locales ofrece a los municipios para que puedan establecer y regular en sus ordenanzas fiscales bonificaciones medioambientales aplicables a la vivienda en la cuota de los impuestos locales, con el fin de incentivar la promoción, urbanización, construcción, transmisión, rehabilitación y uso de viviendas sostenibles. Este análisis se realiza tomando en consideración las bonificaciones para incentivar la instalación en las viviendas de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar y de puntos de recarga para vehículos eléctricos, así como otras bonificaciones susceptibles de recoger en sus presupuestos de hecho más genéricos elementos medioambientales en la vivienda.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

Una vivienda, en su condición de «edificio o parte de un edificio de carácter privativo y con destino a residencia y habitación de las personas, que reúne las condiciones mínimas de habitabilidad exigidas legalmente, pudiendo disponer de acceso a espacios y servicios comunes del edificio en el que se ubica», se considera sostenible cuando minimiza su impacto ecológico y mejora las condiciones de salud de las personas que la habitan. El objetivo de sostenibilidad ambiental aplicado al sector de la vivienda, como manifestación del derecho y el deber de los ciudadanos a disfrutar y a conservar un medio ambiente adecuado y del mandato dirigido a los poderes públicos de velar por la utilización racional de los recursos naturales con el fin de defender y restaurar el medio ambiente (art. 45 de la Constitución Española, en adelante CE), se halla recogida en la Carta de Ginebra de Naciones Unidas sobre vivienda sostenible y constituye una manifestación específica de los objetivos genéricos de desarrollo sostenible contenidos en la Agenda 2030 aprobada por este organismo internacional y del marco para lograr la neutralidad climática de la Unión Europea.

La sostenibilidad ambiental aplicada al sector de la vivienda se alcanza actuando en tres momentos temporales sucesivos: optimizando, en primer lugar, la ubicación donde se va a construir la edificación, lo cual implica ponderar en la planificación urbanística el impacto medioambiental de la futura obra y valorar las condiciones de acceso, comunicación o transporte relacionadas con el inmueble; eligiendo adecuadamente, en un segundo momento, ya en el proceso de construcción de la vivienda, las modalidades de realización de las obras y los materiales utilizados en su fabricación, materiales que deben ser en la medida de lo posible poco contaminantes, reutilizables, resistentes, para prolongar su uso, y salubres, para garantizar la salud de los residentes por emanaciones o tacto, el aislamiento acústico o las condiciones mínimas de habitabilidad; e incentivando, finalmente, en la fase más prolongada de uso del inmueble, el reciclaje y sustitución de los recursos, con el fin de atenuar o eliminar los efectos nocivos en la salud de las personas residentes, la producción de residuos y el consumo energético contaminante. En el ámbito específico de la energía, la sostenibilidad en el uso de la vivienda demanda, entre otras actuaciones, la instalación, en el momento de construcción de la edificación o como obra posterior de rehabilitación, de sistemas de autogeneración independiente y eficiente de fuentes renovables y la implementación de técnicas de aislamiento térmico que permitan la conservación interna de la energía generada.

..//..

La influencia del Derecho de la Unión Europea en la imposición directa

Contexto y perspectivas actuales

A17



Forum fiscal, N.º. 301, 2023

Iñaki Alonso Arce  
Diputación Foral Bizkaia

## *RESUMEN*

En este artículo Iñaki Alonso repasa las iniciativas en el ámbito de las instituciones de la Unión Europea referidas al Impuesto sobre Sociedades, cómo ha perfilado nuestro Impuesto sobre Sociedades la labor de dichas instituciones en los últimos años y cómo podemos prever que pueda verse influenciada nuestra autonomía normativa en los próximos años.

Concluye que el futuro cercano de nuestra fiscalidad directa pasa por abordar el proceso de trasposición de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales pero cómo y cuándo pueda abordarse es incierto y va a producirse necesariamente fuera de plazo.

Las obligaciones de colaboración de los operadores de plataforma. Un paso más en la privatización de la gestión tributaria que trasciende a los deberes de información tributaria

A24

Quincena fiscal, N.º 22, 2023



Juan López Martínez  
Universidad de Granada

## *RESUMEN*

La denominada «economía de plataforma» se está erigiendo en un nuevo foco de economía sumergida y fraude fiscal frente al que no caben respuestas exclusivamente nacionales. Se trata de un problema global que requiere respuestas globales. El presente estudio analiza los elementos estructurales de los consensos internacionales establecidos a través de las «reglas modelo» OCDE y DAC 7 para conseguir información temprana y veraz de los operadores de plataforma, que posteriormente será intercambiada entre las diferentes jurisdicciones. Se hace especial incidencia en las nuevas obligaciones de los agentes de la «economía de plataforma» a través de los «procedimientos de diligencia debida» que trascienden a los tradicionales deberes de información tributaria. Se analizan, igualmente, las deficiencias de las normas de transposición del Reino de España, ya que no aquilatan, con la precisión necesaria, los regímenes jurídicos establecidos para el buen funcionamiento de estas actuaciones que, siendo materialmente públicas, se regulan al margen del sistema de garantías que se arbitra a través de los procedimientos administrativos.

# Doctrina Administrativa





**Alberto Marzal Cervantes**  
Inspector de Hacienda del Estado

**Domingo Carbajo Vasco**  
Inspector de Hacienda del Estado

## RESUMEN

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de Febrero de 2023 plantea una interpretación interesante, pero discutible, de una cuestión compleja y poco conocida, por su excepcionalidad, como es la de las condiciones que deben reunir los activos por impuesto diferido para convertirse en crédito exigible frente a la Administración tributaria, tal y como establecen el artículo 130 y la Disposición transitoria trigésimo tercera de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Este peculiar régimen de conversión, propio, pero no exclusivo, de las entidades de crédito, mezcla y entrelaza ámbitos distintos del Derecho: contable, fiscal, mercantil, y, en fin, prudencial y de solvencia, conllevando una extrema complejidad en su funcionamiento e interpretación, pero su finalidad: facilitar la solvencia de las entidades de crédito en circunstancias económicas difíciles, reforzando su estabilidad y, por ende, la del sistema financiero en su conjunto, parece haber guiado al legislador a la hora de construir su figura, posibilitando, bajo determinadas circunstancias, bien la monetización de esos activos o créditos fiscales, bien su canje por títulos de Deuda Pública.

El supuesto planteado en la Resolución es también, cuando menos, peculiar, pues nos encontramos ante un grupo mercantil cuya entidad dominante es un Banco y que, además, tributa en el Impuesto sobre Sociedades bajo el régimen fiscal especial de consolidación, constituyendo el mismo Banco la entidad dominante del subgrupo fiscal existente.

En el período impositivo correspondiente al año natural 2017, el grupo fiscal presenta y declara cuantiosas pérdidas en el modelo de declaración 220, relativo al Impuesto sobre Sociedades de ese ejercicio, hecho éste, desencadenante de la conversión.

Como resultado, en esa declaración-liquidación presentada, de acuerdo con la legislación fiscal vigente, se solicita ante la Administración tributaria la monetización de parte de los créditos fiscales existentes con derecho a conversión. De otra manera, se pide su materialización mediante su abono en dinerario.

Ante esta solicitud, se produce una actuación inspectora de carácter parcial que deniega el derecho a la conversión, lo que, ante la disconformidad del contribuyente, da lugar a la reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, analizada en este artículo, donde se decide si esa monetización solicitada es o no procedente.

Por otra parte, en ese mismo año natural, en el marco de un proceso de resolución bancaria, las acciones de la entidad dominante del grupo solicitante de la conversión se transmiten a otra entidad de crédito, también entidad dominante de otro grupo mercantil y otro subgrupo fiscal diferente, subsumiéndose el primer grupo mercantil en el grupo mercantil adquirente.

Se plantea si, bajo tales específicas circunstancias, resulta procedente solicitar la monetización de los activos fiscales de referencia y, tras la respuesta negativa de la Inspección, la cual entiende que no existen «pérdidas», pues el grupo mercantil adquirente dispone de beneficios, el Tribunal resuelve conceptualmente en sentido favorable a la monetización.

El artículo expone y analiza tanto los antecedentes del supuesto planteado como la postura de la Inspección actuaria y el Informe de la Dirección General de Tributos del que extrae sus conclusiones, tal y como se reseña en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, así como, lógicamente, el contenido de la propia Resolución, debatiendo los argumentos y fundamentos de Derecho en ella incluidos con los que, si bien coincide en general, discrepa en varios aspectos.

Asimismo, concluyen los autores señalando que la Resolución del Tribunal, además de circunscrita a un supuesto muy concreto, no resuelve toda la complejidad ni todos los problemas asociados a la monetización de los activos por impuesto diferido (impuestos diferidos de activo) y deja abiertas a debate posterior otras muchas cuestiones.

D03



Diario La Ley, N.º 10398, 2023

Diego Fierro Rodríguez  
Cuerpo Superior Jurídico de Letrados de la Administración de Justicia  
Juzgado de Primera Instancia e Instrucción n.º 1 (Berja)

## *RESUMEN*

La personalidad jurídica única es un principio esencial en las Administraciones Públicas que busca simplificar su actuación desde un punto de vista legal. Sin embargo, este principio no debe conducir a la falta de comunicación interna y coordinación entre sus diversos órganos y departamentos. Un caso destacado que ilustra esta importancia es el de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, que, a pesar de su personalidad jurídica única, cuenta con diferentes departamentos y órganos internos. La STS (Sala III) 877/2023, de 28 de junio, enfatiza la necesidad de un diálogo intraadministrativo efectivo en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para evitar decisiones erróneas o la omisión de plazos cruciales. Los principios de buena administración, que implica una comunicación eficaz y la colaboración interna, es esencial para asegurar que las actuaciones de la Administración sean legales, eficaces y justas. La personalidad jurídica única y el diálogo intraadministrativo deben equilibrarse para garantizar la eficiencia y la legitimidad de la Administración en una sociedad democrática.



Marcos Iglesias Caridad  
Profesor Contratado Doctor  
Universidad de Salamanca

## SUMARIO

1. LA REFORMA DEL INSTITUTO DE LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUTIVIDAD DE LOS ACTOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA: ¿UN OBJETIVO DEL PLAN DE RECUPERACIÓN, TRANSFORMACIÓN Y RESILIENCIA?
2. LA SUSPENSIÓN COMO INSTITUTO AL SERVICIO DE LA JUSTICIA CAUTELAR. LAS MODALIDADES DE SUSPENSIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.
3. ALGUNOS CAMBIOS CONVENIENTES EN EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA SUSPENSIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA.
4. LA SUSPENSIÓN SUELE CONLLEVAR COSTES, LO QUE HACE QUE NO SEA UN INSTITUTO AL ALCANCE DE TODOS.
5. LA CONTINUIDAD DE LA SUSPENSIÓN EN LA VÍA JURISDICCIONAL.
6. LA LEY 11/2021 INCORPORA LA POSIBILIDAD DE LA INADMISIÓN A TRÁMITE EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA POR MOTIVOS DE FONDO, CONTRARIANDO LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREM
7. LA PROTECCIÓN DE LA RECAUDACIÓN DE LA LEY 11/2021 CON VARIAS MEDIDAS, ALGUNAS DE ELLAS CON EL PROPÓSITO DE CONTRARRESTAR A LA JURISPRUDENCIA.

## BIBLIOGRAFÍA.

## RESUMEN

El instituto de la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria ha sido objeto de algunos cambios provocados por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, con un claro propósito de proteger el crédito tributario. Nos detendremos en estas modificaciones pues, en ocasiones, tratan de hacer frente a la jurisprudencia más garantista en favor de los obligados tributarios. Pero antes analizamos otros dilemas que, no por ser antiguos, revisten una gran actualidad, ya que el régimen jurídico de la suspensión merece una revisión normativa que persiga lograr una regulación más uniforme tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional, así como más próxima a las posturas más garantistas con el principio de justicia cautelar. Recientemente se han modificado los reglamentos de desarrollo de la LGT por el Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, que también recogemos en este trabajo.

## CONTENIDO

### 1. LA REFORMA DEL INSTITUTO DE LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUTIVIDAD DE LOS ACTOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA: ¿UN OBJETIVO DEL PLAN DE RECUPERACIÓN, TRANSFORMACIÓN Y RESILIENCIA?

Los objetivos de reducción de la litigiosidad tributaria son tan demandados por la doctrina como poco alcanzados, proporcionándose por los expertos argumentos no siempre atendidos. Del ámbito de la litigiosidad, hay un instituto que es objeto de varios debates, algunos viejos y otros emergentes: nos referimos a la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria planteada ante la revisión administrativa y jurisdiccional de los mismos.

El régimen jurídico de la suspensión ha sufrido recientemente algunos cambios a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (desde ahora, Ley 11/2021 o Ley antifraude). Esta Ley es considerada, por la pluralidad de normas que modifica, como una ley ómnibus, por lo que la doctrina científica recela de este instrumento por no parecer su empleo excesivamente correcto desde los fundamentos más pulcros del principio de seguridad jurídica. Otra crítica que ya hemos manifestado en algún momento consiste en advertir que los aspectos que se pretenden transponer de la Directiva (denominada Directiva ATAD –acrónimo de Anti Tax Abuse Directive–), ligados al Impuesto sobre Sociedades (IS), son los minoritarios entre los abordados en la Ley 11/2021. Esta Ley, cuya pretensión aparentemente es la lucha contra el fraude fiscal en el marco de los objetivos del Plan de Recuperación Transformación y Resiliencia (PRT), en realidad trata de abordar un totum revolutum de cuestiones que responden a fines diversos, desde aquel objetivo –el de la prevención del fraude y la trasposición comunitaria– hasta la protección del interés recaudatorio de la Hacienda Pública, como se analizará en el presente trabajo.

..//..

## ¿Puede ser la limitación de pagos en efectivo del ordenamiento español contraria al Derecho de la Unión Europea?

# D05



Crónica Tributaria. Nueva Época. Número 189 (4/2023)

José Miguel Martín Rodríguez  
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. LA LIMITACIÓN DE PAGOS EN EFECTIVO EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL.
3. LA LIMITACIÓN DE PAGOS EN EFECTIVO EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA.
4. JURISPRUDENCIA PREVIA EN TORNO A LA PROPORCIONALIDAD DE LA LIMITACIÓN DE PAGOS EN EFECTIVO.
5. LA STJUE, DE 6 DE OCTUBRE DE 2021, ECOTEX BULGARIA, ASUNTO C-544/19.
6. CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFÍA.

### RESUMEN

El art. 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, introdujo en nuestro ordenamiento la limitación de pagos en efectivo, régimen modificado a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio. Apenas unos meses después el TJUE se pronunció por primera vez sobre la adecuación al ordenamiento comunitario del régimen de limitación de pagos en efectivo de un Estado miembro (Bulgaria) en la STJUE de 6 de octubre de 2021, ECOTEX Bulgaria, asunto C-544/19. En este estudio, tras examinar la posición del TJUE y de otras instituciones comunitarias, valoramos si nuestro régimen interno es compatible con esta jurisprudencia.

### CONTENIDO

#### 1. INTRODUCCIÓN

Hace ya casi una década, el art.7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, introducía en nuestro ordenamiento la limitación de pagos en efectivo. Siendo breves (posteriormente entraremos en más detalles respecto a su regulación) el umbral de pagos en efectivo para las operaciones en que participen empresarios o profesionales se situaba en un máximo de 2.500 euros, reduciéndose a 1.000 euros tras las modificaciones introducidas en su régimen por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Esta medida tiene como objetivo principal dificultar la realización de operaciones en las que se emplean medios de pago difícilmente rastreables, cuestión directamente relacionada con la lucha contra el fraude fiscal y la economía sumergida (Schneider, 2013: 14-15). Particularmente, la limitación de pagos en efectivo impide gran parte de la bolsa de fraude pasivo o unilateral, aquel en el que el empresario o profesional, valiéndose del uso de efectivo y su imposible trazabilidad, oculta la realización de operaciones cuando recibe el cobro de particulares.

Por supuesto, no es un instrumento que permita combatir tipos de fraude sofisticados, ni siquiera el fraude consciente o bilateral (en el que ambas partes concuerdan la ocultación de la operación), pero ha incidido en la cultura de pagos y uso de efectivo de muchas organizaciones y pequeños empresarios y profesionales, dificultando además el uso del propio efectivo de origen opaco, en la adquisición de bienes y servicios de gran valor.

Algunos estudios (Montero Domínguez, 2013; Gómez Jiménez, 2013 o Martín Rodríguez, 2021) ya han abordado de forma más o menos extensa algunas de las cuestiones más problemáticas de su regulación siendo el objetivo de este trabajo dar respuesta a una importante novedad que vuelve a poner el foco sobre esta medida, particularmente sobre su régimen sancionador. Por primera vez el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) se ha pronunciado de forma expresa sobre la adecuación del régimen de limitación de pagos en efectivo de un Estado miembro al ordenamiento de la Unión. En concreto, en la STJUE, de 6 de octubre de 2021, ECOTEX Bulgaria, asunto C-544/19.

..//..

La determinación del valor de adquisición en determinados supuestos de declaraciones de obra nueva en sede del IRPF. Planteamientos de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia

D08

Quincena fiscal, N.º 22, 2023



José Daniel Sánchez Manzano  
Abogado. Asesor fiscal

## *RESUMEN*

El presente trabajo analiza supuestos en que resulta complejo determinar el coste de adquisición de los inmuebles a la hora de graduar la ganancia o pérdida patrimonial aflorada con motivo de su transmisión, defendiendo una puntual reinterpretación de la literalidad del Art. 35 de la Ley del IRPF, precepto que atiende al coste efectivo desembolsado para determinar el valor fiscal de adquisición (en caso de previa adquisición a título oneroso), a la luz de la jurisprudencia recaída sobre temas colaterales y de la proyección de principios generales, para graduar correctamente la renta neta exteriorizada. En particular se abordan casos en que la adquisición de la construcción fue en virtud de autopromoción y resulta complejo acreditar el coste de ejecución de la obra, contrastando la perspectiva de la doctrina administrativa con la de la jurisprudencia.



Carlos Romero Plaza  
Universidad a Distancia de Madrid

## *RESUMEN*

En el marco actual, reviste gran importancia dentro del ámbito de la responsabilidad tributaria la ambigüedad persistente, tanto en el pasado como en la actualidad, respecto al momento de inicio del plazo de prescripción aplicable a las deudas de los sujetos responsables. Esta falta de claridad conlleva complicaciones significativas en la determinación precisa del inicio de dicho plazo y, consecuentemente, en la eficacia de su interrupción. Un aspecto particularmente desafiante en esta temática es el concepto de «dies a quo» de la prescripción y cuándo se interrumpe la misma. Este aspecto se halla intrínsecamente ligado al comienzo de los procedimientos administrativos necesarios y, por ende, reviste una importancia crucial en la delimitación de los plazos de prescripción. A lo largo de este artículo, además del análisis normativo, también se explorará cómo este concepto es interpretado tanto por la Administración como por los tribunales en sentencias recientes como son la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2023 y la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2023. A través del análisis exhaustivo de la prescripción en el ámbito de la responsabilidad tributaria en España y la rigurosa determinación del concepto de «dies a quo», se subrayará de manera inequívoca la trascendencia de la declaración de responsabilidad y los procedimientos administrativos, invitando a los lectores a adentrarse en los matices de esta cuestión de considerable complejidad.