

ZAZAB / BIDAT

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZAREN ALBISTE BILDUMA — EKONOMIA ETA OGASUN SAILA
BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA — DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

Número anterior
nº 245



Artículos

Doctrina Administrativa

Tribunales

Documentos de interés

apirila

2023

abril

246

Nieve
Marquinez (Araba)
Euskadi

CC BY-3.0-ES 2012
EJ-GV/Irekia-Gobierno Vasco (4)
Mikel Arrazola

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZAREN ALBISTE BILDUMA (ZAZAB)
BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (BIDAT)

EKONOMIA ETA OGASUN SAILA / DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

LANKIDETZAN / EN COLABORACIÓN CON

**EUSKO JAURLARITZA
LIBURUTEGI NAGUSIA**



**GOBIERNO VASCO
BIBLIOTECA GENERAL**

DISEÑO, EDICIÓN Y DISTRIBUCIÓN

Antón Monzón Crespo
SAC Dirección de Administración Tributaria
hac-tributos@euskadi.eus

246 zk.
2023
apirila

nº 246
2023
abril

Aurkibidea / Sumario

ARTIKULUAK

ARTÍCULOS

A01

INTRODUCCIÓN
EDITORIAL

La reforma de las reglas fiscales

Papeles de economía española, N.º 175, 2023

A02

FERNANDO
GONZÁLEZ GONZÁLEZ
PAULO MEDAS

La continua reforma de las reglas fiscales

Lecciones para el presente desde una perspectiva comparada

Papeles de economía española, N.º 175, 2023

A03

CRISTINA HERRERO
SÁNCHEZ

El marco institucional de reglas fiscales en España y su valoración

Papeles de economía española, N.º 175, 2023

A04

SANTIAGO LAGO
PEÑAS

Las reglas fiscales europeas y su plasmación en las haciendas subcentrales españolas

Papeles de economía española, N.º 175, 2023

A05

MAR DELGADO-
TÉLLEZ

Determinantes del incumplimiento de los objetivos fiscales por las comunidades autónomas

Papeles de economía española, N.º 175, 2023

A06

FRANCISCO PEDRAJA
CHAPARRO
CARMEN LÓPEZ
HERRERA

El cumplimiento de la LOEPSF en el sector local

¿Disciplina fiscal o elementos estructurales e institucionales diferenciadores?

Papeles de economía española, N.º 175, 2023

N.º 246, ABRIL 2023

ARTÍCULOS LIBRES

A07	MARÍA CADAVAL SANTIAGO CALVO	Indisciplina fiscal y mecanismos extraordinarios de liquidez Papeles de economía española, N.º 175, 2023
A08	JORGE ONRUBIA JESÚS SÁNCHEZ-FUENTES	Un mecanismo de estabilización financiera para atender crisis fiscales de las comunidades autónomas Papeles de economía española, N.º 175, 2023
A09	ENRIQUE DEVESA RAFAEL DOMÉNECH	¿Reglas fiscales en la Seguridad Social? Papeles de economía española, N.º 175, 2023
A10	YOLANDA HERNÁNDEZ VILLALÓN	Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos. La publicación. Otras formas de notificación complementaria Revista de estudios locales. Cunal, N.º. 261, 2023
A11	TOMÁS NÚÑEZ DE CELA CARBONELL	Las notificaciones electrónicas analizadas al amparo del artículo 24.1 CE Revista de estudios locales. Cunal, N.º. 261, 2023
A12	JOSÉ MARÍA VÁZQUEZ MORENO	El devengo en el impuesto de sucesiones Algunos apuntes y supuestos controvertidos Revista Jurídica del Notariado, N.º 115, 2022
A13	GINÉS PARRA RUIZ	Las «prestaciones patrimoniales públicas no tributarias» como instrumentos de intervención del Estado en la economía Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023
A14	YOLANDA LLAVAT RUIZ	Campaña de Renta y Patrimonio del ejercicio 2022 Consell obert, N.º 371, 2023
A15	JULIO MENDO BUETAS	El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83 Ley 7/2022, de 8 de abril) Parte I Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023
A16	NÉSTOR ÇARMONA FERNÁNDEZ	Paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperativas: la nueva lista española Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023

A17	GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA	El IVA en la era digital (VIDA): Hacia un registro de IVA único Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023
A18	J. JAVIER PÉREZ- FADÓN MARTÍNEZ	Los nuevos gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023
A19	JOSÉ GABRIEL MARTÍN RODRÍGUEZ	Problemática fiscal y contable de los errores, cambios de criterio y estimaciones contables (y II) Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023
A20	CARLOS BARROSO RODRÍGUEZ	Impactos contables derivados de las nuevas normas mercantiles, climáticas y fiscales: La tormenta perfecta para las empresas (I) Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023
A21	ÁNGEL DE LA FUENTE	Sobre el Sistema de Financiación Foral vasco y navarro: notas para un debate necesario Hacienda Pública Española / Review of Public Economics, N.º 242, 2022
A22	PABLO DEL CASTILLO IRANZO	Pilares I y II de la OCDE, ¿hacia una fiscalidad "de laboratorio"? LegalToday, portal jurídico de Aranzadi, abril 2023
A23	ALEJO HERNÁNDEZ LAVADO	La protección del paisaje por el derecho, con especial referencia al derecho financiero y tributario Boletín de la Real Academia de Córdoba de Ciencias, Bellas Letras y Nobles Artes, N.º 171, 2022
A24	JUAN CALVO VÉRGEZ	La aplicación de los nuevos "impuestos" a las empresas energéticas y a la banca Quincena fiscal, Nº 6, 2023
A25	CARLOS CARBAJO NOGAL	Mecanismos fiscales ante la violencia de género Quincena fiscal, Nº 6, 2023

A26	ESTHER GARCÍA LÓPEZ	España necesita seguridad fiscal Inversión, N.º 1321, 2023
A27	PAULA MARTÍN	Los precios de transferencia como herramienta de planificación fiscal Actualidad jurídica Aranzadi, N.º 994, 2023
A28	DORIS TERESITA MENDOZA LÓPEZ	El multilateralismo fiscal del siglo XXI Boletín Mexicano de Derecho Comparado Vol. 55, N.º. 163, 2022
A29	IVÁN VEGA PEDREÑO	Los tax rulings en la fiscalidad internacional y europea: Entre transparencia y seguridad jurídica Gabilex, N.º. 32, 2022
A30	PAOLA MARÍA AGUILERA FERNÁNDEZ	La residencia fiscal y la cláusula del beneficiario efectivo en el Modelo de Convenio de la OCDE Cuadernos de Formación — Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 28/2022
A31	JESÚS ALONSO GARCÍA	Evolución de las cláusulas antiabuso en la normativa y jurisprudencia comunitaria Cuadernos de Formación — Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 28/2022
A32	FERNANDO BARANDA CANTALAPIEDRA	Novedades en la tributación en el IVA del comercio electrónico Cuadernos de Formación — Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 28/2022
A33	CARLOS RODRIGO CALDERÓN MALDONADO	El régimen fiscal de los impatriados. Problemas en su aplicación y alternativas de reforma Cuadernos de Formación — Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 28/2022
A34	LUISA FERNÁNDEZ- VELASCO IGLESIAS	Valoración de activos intangibles: Acción 8 BEPS, capítulo VI de las Directrices OCDE y su aplicación en el análisis de plena competencia Cuadernos de Formación — Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 28/2022
A35	GLORIA GARCÍA DELANGE	La fiscalidad internacional en revisión Cuadernos de Formación — Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 28/2022

A36	VICENTE RAMÓN GARCÍA NÁCHER	Precios de transferencia y valor en aduana Cuadernos de Formación — Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 28/2022
A37	GENOVEVA GÓMEZ MARTÍNEZ	Un caso de aplicación práctica de la teoría de la fiscalidad internacional: la sustitución de un CUP por un TNMN como método de valoración de operaciones vinculadas Cuadernos de Formación — Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 28/2022
A38	CRISTÓBAL OSETE CARAVACA	El concepto de establecimiento permanente en la imposición directa e indirecta. Propuestas de reforma ante la crisis del concepto de establecimiento permanente. Crisis del concepto ante las nuevas actividades de la economía digital Cuadernos de Formación — Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 28/2022
A39	LAURA MARÍA RODRÍGUEZ- BORLADO DOMÍNGUEZ	Responsabilidad solidaria en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes Cuadernos de Formación — Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 28/2022
A40	MARÍA JOSÉ SÁNCHEZ BARBERO	La lucha contra el <i>treaty shopping</i> : cláusulas antiabuso en el ámbito de los convenios de doble imposición Cuadernos de Formación — Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 28/2022
A41	CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ	Acerca de la “gobernanza fiscal” y de la “buena administración” en el ámbito tributario Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, N.º 38, 2022
A42	ROSA GALAPERO FLORES	Medidas fiscales en los impuestos que gravan la renta para evitar la despoblación de las zonas rurales Estrategia estatal y autonómica Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, N.º 38, 2022
A43	LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ	Legislando en fraude de ley El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas Revista del Instituto de Estudios Económicos, N.º 1, 2023
A44	CÉSAR GARCÍA NOVOA	Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (impuesto de solidaridad) Revista del Instituto de Estudios Económicos, N.º 1, 2023

A45	JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ	Una visión crítica del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas Revista del Instituto de Estudios Económicos, N.º 1, 2023
A46	JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO	Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas Revista del Instituto de Estudios Económicos, N.º 1, 2023
A47	JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO	Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF) Una valoración crítica Revista del Instituto de Estudios Económicos, N.º 1, 2023
A48	JUAN F. CORONA RAMÓN	El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Una visión desde los principios impositivos y la competitividad fiscal Revista del Instituto de Estudios Económicos, N.º 1, 2023
A49	SALVADOR RUIZ GALLUD	El nuevo impuesto sobre el patrimonio Los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico Revista del Instituto de Estudios Económicos, N.º 1, 2023
A50	ALEJANDRO PRIETO	Guía para entender la nueva 'ley Beckham' Economist & Jurist, N.º 268, 2023
A51	MARÍA CRESPO GARRIDO	La imposición sobre el juego De la regulación a la internalización de las externalidades Anuario de la Facultad de Derecho, N.º 15, 2022
A52	IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU	Campaña de Renta y Patrimonio 2022 Forum fiscal, N.º 296, 2023
A53	CRISTINA PUERTA RUIZ DE AZÚA	Bizkaia da un paso al frente Amplía los incentivos fiscales para las inversiones en la producción de obras audiovisuales Forum fiscal, N.º 296, 2023
A54	IÑAKI ALONSO ARCE	Las actas de conformidad con compromiso de pago Forum fiscal, N.º 296, 2023

A55	MÓNICA SIOTA ÁLVAREZ	La caducidad en los procedimientos de gestión tributaria Forum fiscal, N.º 296, 2023
A56	JAVIER ARMENTIA BASTERRA	Reflexiones sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Capítulo 11. Exenciones (I) Forum fiscal, N.º 296, 2023
A57	JAVIER ARMENTIA BASTERRA	Novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el período impositivo 2022 (y II) Forum fiscal, N.º 296, 2023
A58	IÑAKI ALONSO ARCE	El marco de referencia a efectos de la consideración de una medida fiscal como ayuda de Estado Forum fiscal, N.º 296, 2023

DOKTRINA ADMINISTRATIBOA

TRIBUNALAK

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TRIBUNALES

T01

SANTIAGO
MONTILLA RIPOLL

Los pagos satisfechos por los clubes a los agentes de futbolistas y su consideración como retribución encubierta de los jugadores

Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de Contencioso-Administrativo, de fecha 23 de febrero de 2022 (recurso no 603/2019)

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023

T02

JOSÉ ANTONIO
BARCIELA PÉREZ

El contrato de subparticipación en el IVA. El asunto O S.A.

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 1737/2022 de 21 de diciembre de 2022 (recurso 472/2021)

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023

T03

V. ALBERTO GARCÍA
MORENO

El Alcance de la STJUE de 22 de enero de 2022 en relación con las ganancias no justificadas y los recargos del art. 27 LGT

Sentencia del Tribunal Supremo no 1694/2022, de 19 diciembre de 2022 (rec. 2083/2021)

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023

T04

FERNANDO
MATESANZ

Marketplaces, servicios de mediación online e IVA

LegalToday, portal jurídico de Aranzadi, abril 2023

T05

CARLOS ROMERO
PLAZA

La prescripción de la responsabilidad tributaria en los supuestos comprendidos en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria

Quincena fiscal, Nº 6, 2023

T06

ANTONIA JABALERA
RODRÍGUEZ

Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones con "Non Fungible Tokens" ("NFTs")

Quincena fiscal, Nº 6, 2023

<p>T07</p>	<p>MARÍA DEL MAR RUA PÉREZ <hr/> JAVIER VALLEJO GARRACHÓN <hr/> MERCEDES ARIAS HORAS</p>	<p>La cláusula antiabuso del régimen fiscal de operaciones de reestructuración en el Derecho español. Análisis de la jurisprudencia reciente. Límites a la norma</p> <p>Cuadernos de Formación — Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 28/2022</p>
<p>T08</p>	<p>CARLOS M. CASTRO RAMOS</p>	<p>La vulneración del principio de tutela judicial efectiva tras las notificaciones electrónicas</p> <p>Economist & Jurist, N.º 268, 2023</p>
<p>T09</p>	<p>ANA SÁNCHEZ LAMELAS</p>	<p>La reciente jurisprudencia sobre la obligación de utilizar medios electrónicos en las relaciones administrativas</p> <p>Revista de administración pública, N.º 220, 2023</p>
<p>T10</p>	<p>J. FÉLIX GARCÍA DE PABLOS</p>	<p>El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Devolución de lo indebidamente ingresado</p> <p>Quincena fiscal, N.º 7, 2023</p>
<p>T11</p>	<p>IGNASI BELDA</p>	<p>A vueltas con las deducciones por innovación tecnológica y el software en el Impuesto sobre Sociedades</p> <p>Quincena fiscal, N.º 7, 2023</p>
<p>T12</p>	<p>ALFONSO MAS ORTIZ</p>	<p>Bienes adjudicados en subasta tributaria Cauce procesal en caso de vicios ocultos</p> <p>Quincena fiscal, N.º 7, 2023</p>
<p>T13</p>	<p>LAURA VICENTE CALVO <hr/> JOSÉ GARCÍA PORTILLO</p>	<p>Tributación de la opción de compra</p> <p>Economist & Jurist, N.º 269, 2023</p>

DOKUMENTU INTERESGARRIAK

DOCUMENTOS DE INTERÉS

COYUNTURA EN UN CLIC (ABRIL 2023)

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

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

EUSKERA: <https://www.euskadi.eus/koiuntura-di-da-batean/web01-a2ogaeko/eu/>

TERMÓMETRO ECONÓMICO (MARZO 2023)

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

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

EUSKERA: <https://www.euskadi.eus/ekonomiaren-termometroa/web01-a2ogaeko/eu/>

PLAN CONJUNTO DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL DEL PAÍS VASCO (2023)

DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA
GOBIERNO VASCO

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

EUSKERA: <https://www.euskadi.eus/iruzur-fiskalaren-aurkako-borroka-/web01-a2ogazer/eu/>

ASTEKONOMÍA (RESUMEN SEMANAL DEL 17 AL 21 ABRIL 2023)

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

CASTELLANO: https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/astekonomia_web/es_clic/index.shtml

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/eu/contenidos/informacion/astekonomia_web/eu_clic/index.shtml

ASTEKONOMÍA (RESUMEN SEMANAL DEL 24 AL 27 ABRIL 2023)

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

CASTELLANO: https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/astekonomia_web/es_clic/index.shtml

EUSKERA: https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/eu/contenidos/informacion/astekonomia_web/eu_clic/index.shtml

Artikuluak

Artículos

A01

La reforma de las reglas fiscales

Papeles de economía española, N.º 175, 2023



Introducción Editorial Papeles de economía española

CONTENIDO

Las reglas fiscales no suelen contar con muchos amigos. Especialmente entre la clase política, que es, por otra parte, la principal destinataria de las mismas.

Que unas leyes del más elevado rango les recuerden a los gestores de la política fiscal que existe un mañana y que sus decisiones de gastos e ingresos públicos pueden tener consecuencias indeseadas más allá de la próxima cita electoral, es una incomodidad manifiesta para ellos con independencia del país o ideología política.

Por su parte, el ciudadano medio se relaciona con las reglas fiscales de manera extremadamente lejana. Y dentro de un rango que solo parece concentrarse en los casos polares.

De un lado, la ausencia completa de cualquier preocupación por mantener una consistencia temporal entre los gastos e ingresos públicos puede devenir en insolvencia de la administración, con la consiguiente suspensión de pagos, programa de rescate y duro ajuste fiscal que, en última instancia, recae sobre la ciudadanía en general.

De otro lado, una celosa aplicación de reglas fiscales mal diseñadas puede conducir no solo a una política fiscal tan restrictiva que sea difícil de entender por la población sino a fenómenos políticos cercanos al populismo que, dejando a un lado otras derivadas, no suelen desembocar en mejoras del bienestar social (Funke, Schularick y Trebesch, 2020).

En este contexto, el debate sobre la reforma de las reglas fiscales debe abordarse desde múltiples perspectivas. Y no solo las estrechamente relacionadas con la macroeconomía donde, en gran medida, puede situarse su origen académico, sino también desde la economía política, el federalismo fiscal y los sistemas de protección social en sentido amplio.

A continuación, se esbozan algunas de estas perspectivas que, por otra parte, han servido de motivación a los artículos incluidos en este número de Papeles de Economía Española. En primer lugar, y dado el deterioro que su legitimidad sufrió especialmente en la Europa del euro durante la Gran Recesión y su posterior resaca, conviene subrayar la importancia de contar con reglas fiscales en uniones monetarias imperfectas, como es la europea. Esto era así antes de la pandemia y continúa vigente después de la COVID-19, máxime con la aparición de nuevos retos y bienes públicos internacionales, tales como el cambio climático, la seguridad energética y los conflictos armados.

En efecto, en ausencia de una política fiscal común que mutualice riesgos con cierta generalidad, y a pesar de las iniciativas de ámbito comunitario REACT y NGEU, la estabilidad de una moneda única depende críticamente de la intensa coordinación entre las políticas fiscales de los Estados miembros.

Cuando surgen dudas sobre la sostenibilidad fiscal de algunos países, la existencia misma de la moneda queda en entredicho, como la experiencia europea de hace una década puso de manifiesto.

En segundo lugar, precisamente al hilo de lo que ya sabemos sobre reglas fiscales en Europa, existe el convencimiento generalizado de que éstas no han funcionado como sería deseable. Bien por su diseño (demasiado ligado a conceptos no observables como el déficit público estructural), bien por su aplicación (muy laxa, especialmente en momentos de expansión económica que requerían un saneamiento fiscal más intenso), su rendimiento no ha sido el esperado.

De estas lecciones, afortunadamente, se está tomando buena nota de cara a la próxima reforma.

De hecho, la principal propuesta sobre nuevas reglas fiscales para la eurozona simplifica conceptual y operativamente el enfoque.

Se focaliza con más intensidad el objetivo último de la disciplina fiscal, esto es, la sostenibilidad de la deuda pública y la secuencia para conseguirlo se fundamenta en el control del gasto público, si bien es cierto que realizando ajustes para no penalizar el funcionamiento de los estabilizadores automáticos de la política fiscal y controlando por cambios tributarios que supongan incrementos estructurales en la recaudación.

En tercer lugar, el caso español, en la medida en que se circunscribe a una gobernanza fiscal más estricta si cabe que la europea y dada su multiplicidad de niveles de gobierno, no desmerece interés en este análisis.

La Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad financiera (LOPSF), fue concebida con notable ambición pero observada con desigual eficacia por las distintas administraciones públicas (para el caso de las comunidades autónomas, véase por ejemplo, Martínez López, 2020).

..//..

A02

La continua reforma de las reglas fiscales

Lecciones para el presente desde una perspectiva comparada

Papeles de economía española, N.º 175, 2023



Fernando González González
Presidente en Iure Abogados

Paulo Medas
Fondo Monetario Internacional

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. REGLAS FISCALES EN EL MUNDO
- III. REGLAS FISCALES EN GOBIERNOS SUBNACIONALES
- IV. LA NECESIDAD DE MEJORAR LAS REGLAS FISCALES PARA ENFRENTAR LOS DESAFÍOS POS-COVID-19
- V. CONCLUSIONES

RESUMEN

En este trabajo se presenta una visión general de las tendencias de las reglas fiscales en el mundo, incluyendo su evolución y las características más habituales que se dan en la actualidad. También se hace un repaso a las tendencias observadas en las reglas fiscales aplicables a gobiernos subnacionales, que pueden presentar ciertas particularidades respecto a las aplicables a gobiernos nacionales o supranacionales. Finalmente, se analiza cómo la crisis de la COVID-19 ha afectado a las reglas y las posibles lecciones que pueden extraerse para el futuro.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Las reglas fiscales son cada vez más comunes en todo el mundo. Si ya antes de la crisis financiera empezaron a generalizarse los sistemas de responsabilidad fiscal que incluían reglas fiscales, principalmente en las economías avanzadas, tras la crisis financiera una nueva oleada de reformas fiscales incorporó las llamadas reglas fiscales de segunda generación a las legislaciones de un número cada vez mayor de países. La crisis del COVID-19 ha obligado a activar cláusulas de escape, suspendiendo temporalmente la exigencia de cumplimiento de las reglas en muchos países. Al mismo tiempo, la crisis ha llevado a reconsiderar al sistema actual reglas fiscales en todo el mundo y parece existir un consenso generalizado que considera que los sistemas de responsabilidad con reglas fiscales de segunda generación necesitan una reforma.

En este artículo se presentará una visión general de las tendencias de las reglas fiscales en el mundo, incluyendo su evolución hasta la actualidad y las características más habituales que se dan en la actualidad. También se hará un repaso a las tendencias observadas en las reglas fiscales aplicables a Gobiernos subnacionales, que pueden presentar ciertas particularidades respecto a las aplicables a Gobiernos nacionales. Finalmente, se analizará cómo la crisis del COVID-19 ha afectado a las reglas y las posibles lecciones que pueden extraerse para el futuro.

II. REGLAS FISCALES EN EL MUNDO

1. Evolución de las reglas fiscales

La existencia y aplicación de reglas fiscales es una tendencia mundial que se consolida. En 2021, más de cien economías habían adoptado al menos una regla fiscal, frente a diez, en 1985, de acuerdo con los datos del Fondo Monetario Internacional (FMI). Las economías avanzadas fueron pioneras en la adopción de reglas fiscales, pero estas son cada vez más frecuentes también en las economías emergentes y en los países en desarrollo. Además, hay 53 países con reglas supranacionales, muchas de las cuales se complementan con reglas nacionales.

La expansión en el número de reglas en los últimos años se produjo impulsada, en gran medida, por la adopción de reglas supranacionales (por ejemplo, la firma del Tratado de Maastricht de 1992 en Europa) y la adopción de reglas después de grandes shocks.

A principios de la década de 2000, el proceso fue impulsado por la adopción de normas nacionales en las economías emergentes (por ejemplo, las de América Latina) y países en desarrollo. En cuanto al diseño de la regla fiscal, lo más comúnmente adoptado ha sido una combinación de una regla de endeudamiento junto con límites operativos sobre gastos y/o saldo presupuestario.

../..



Cristina Herrero Sánchez
AIReF

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CARACTERÍSTICAS Y VALORACIÓN DEL MARCO FISCAL ESPAÑOL
- III. RELACIÓN CON EL MARCO COMUNITARIO Y PROPUESTAS DE REFORMA
- IV. CONCLUSIONES

RESUMEN

El marco fiscal nacional ha tenido un diseño y evolución marcado por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento y sus sucesivas reformas. Así mismo incorpora en su configuración institucional la alta descentralización administrativa que caracteriza a nuestro país. A lo largo de este artículo se identifican las principales deficiencias y limitaciones observadas en la aplicación práctica del marco fiscal nacional y europeo. Nos encontramos a las puertas de una reforma del marco fiscal europeo. Pero, aun cuando el marco fiscal nacional deberá necesariamente anclarse en esa posible reforma europea, hay algunos rasgos singulares que presentan margen de mejora y no precisan esperar a dicha reforma. La AIReF aporta su visión y unas propuestas de elementos para la reforma.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

ESPAÑA, como miembro de la Unión Económica y Monetaria (UEM), tiene su política fiscal anclada en el marco fiscal europeo. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) y sus sucesivas reformas han ido marcando el paso del marco fiscal nacional al que, además, se han debido incorporar las singularidades nacionales, en particular, un elevado grado de descentralización administrativa, lo que supone un reto extra para su configuración y funcionamiento. La necesidad de cumplir con el PEC llevó a la aprobación en 2001 de una normativa nacional que ha sido objeto de dos grandes reformas en las que, a semejanza de las de la Unión Europea (UE), se ha ido ganando en complejidad sin que se haya alcanzado por ello un sistema de gobernanza fiscal eficaz y satisfactorio. El PEC, suscrito en 1997, introdujo un sistema sencillo. Se confiaba en que la disciplina de mercado, reforzada con el principio de no bail out, junto con un sistema de coordinación fiscal que dejaba un amplio margen de actuación a los Estados miembros, favorecerían políticas fiscales nacionales consistentes con la existencia de una moneda común. El PEC establecía unos límites cuantitativos al déficit público y a la deuda pública (3 y 60 por 100 del PIB, respectivamente) que solamente en el caso de ser superados implicaban la actuación por parte de las autoridades comunitarias. Se contaba así con:

- Dos reglas sencillas, definidas en términos de variables observables y sujetas a poco margen interpretativo, que establecían unos umbrales con el fin de identificar situaciones fiscales que pudieran tener efectos perniciosos para la estabilidad del euro.
- Un sistema de coordinación de las políticas fiscales nacionales mientras se respetaran dichos umbrales, el denominado brazo preventivo del PEC que se articulaba a través de los Programas de Estabilidad (APE).
- Un procedimiento de supervisión fiscal que suponía la posibilidad de sanciones financieras en el caso de superación de tales umbrales, el denominado procedimiento de déficit excesivo (PDE).

En definitiva, se trataba de un marco que confiaba en que la «amenaza» de apertura de un PDE pudiera, junto con la presión del mercado, disuadir de políticas fiscales inconsistentes con el euro.

Con este amplio margen de maniobra, la normativa española de 2001 replicó este esquema mediante cuatro elementos básicos:

- Un principio de estabilidad presupuestaria definido como la situación de equilibrio o superávit, medido en términos de contabilidad nacional, y al que quedaban sujetas todas las administraciones públicas (AA. PP.).
- Un sistema de fijación de objetivos de estabilidad por un período de tres años para el conjunto de las AA. PP. y cada uno de los subsectores.
- La obligación de presentar planes de corrección en caso de incumplir tales objetivos.

..//..



Santiago Lago Peñas
Universidade de Vigo

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LAS REGLAS FISCALES EUROPEAS: EL FUTURO PREVISIBLE
- III. ALGUNAS LECCIONES DE LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL SOBRE REGLAS FISCALES SUBCENTRALES
- IV. REGLAS FISCALES Y HACIENDAS SUBCENTRALES EN ESPAÑA: LA EXPERIENCIA
- V. REGLAS FISCALES Y HACIENDAS SUBCENTRALES EN ESPAÑA: ALGUNAS PROPUESTAS
- VI. CONCLUSIONES

RESUMEN

En este artículo se analiza la forma en la que las reglas fiscales europeas se trasladan a las Haciendas subcentrales españolas. La pandemia del COVID-19 y la invasión de Ucrania han dejado en suspenso las reglas entre 2020 y 2023 que, además, se verán alteradas de forma significativa en los próximos meses. Por ello, en el trabajo se combina una discusión del marco normativo actual con un ejercicio de prospectiva de lo que podría ser su arquitectura futura, a la luz de la propuesta de la Comisión Europea formulada en noviembre de 2022, de la literatura más reciente sobre estas cuestiones y de la propia experiencia española.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La estabilidad fiscal y la sostenibilidad presupuestaria son objetivos aplicables a cualquier Gobierno, desde el más pequeño, el municipal, al más grande, el central o federal. En consecuencia, la estabilidad fiscal de un estado obliga a adoptar un enfoque global y consolidado, teniendo en cuenta que el grado de descentralización de los países es muy dispar. Existen estados altamente centralizados donde solo se reserva espacio para los Gobiernos locales y otros en los que el escalón intermedio es muy relevante en competencias, nivel de gasto, déficit o deuda acumulada. Lógicamente, garantizar la estabilidad fiscal en un estado se hace más compleja a medida que aumenta el número de actores y la intensidad de la descentralización. La evidencia empírica demuestra que esta no implica necesariamente más déficit y deuda, sobre todo en los países desarrollados (Martínez-Vázquez y Vulovic, 2017; Lago Peñas, Martínez-Vázquez y Sacchi, 2020), aunque sí exige marcos de gobernanza fiscal, incluyendo reglas, adaptadas a esa realidad, tanto en lo que atañe a su definición como a su implementación.

España es hoy uno de los países más descentralizados del mundo, especialmente en lo que se refiere al escalón regional de Gobierno. Hablemos de porcentajes de gasto, ingreso y pasivos financieros, o de capacidad normativa en tributación y endeudamiento, España aparece en las primeras posiciones de las clasificaciones internacionales (Lago Peñas, 2021a). En el seno de la UE-27, nuestra realidad es similar a la de Alemania; por detrás, se sitúan federaciones como Bélgica y Austria. Por eso, en España es particularmente relevante la forma en la que se hace aterrizar el marco de gobernanza fiscal en las haciendas subcentrales. Un aterrizaje sobre el que la Unión Europea apenas dice nada. Su normativa no entra en esa diversidad ni en las estructuras internas de cada estado miembro. Es responsabilidad de cada país definir cómo hacerlo para que sea efectivo, respetando la autonomía financiera subcentral garantizada por sus leyes. El objetivo de este artículo es analizar el presente y el futuro posible de las reglas fiscales subcentrales en España. Con ese fin se organiza en cinco secciones, además de esta introducción.

En la segunda se discute la reciente propuesta de la Comisión Europea (CE) para la reforma de las reglas comunitarias y su encaje con la realidad fiscal europea. En la sección siguiente se pasa revista a los resultados que proporciona la literatura nacional e internacional más reciente sobre reglas fiscales subcentrales. En el apartado cuarto se analiza el marco de gobernanza vigente en España, poniendo el foco en las principales enseñanzas que se pueden extraer para acertar en próximas reformas. La quinta sección trata de proyectar el futuro que les podría aguardar a las haciendas subcentrales a partir de 2024. El artículo se cierra con un apartado de conclusiones.

../..

A05

Determinantes del incumplimiento de los objetivos fiscales por las comunidades autónomas

Papeles de economía española, N.º 175, 2023



Mar Delgado-Téllez
Banco Central Europeo

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. REGLAS FISCALES E INCUMPLIMIENTOS
- III. DETERMINANTES DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS REGLAS FISCALES
- IV. CONSIDERACIONES RELEVANTES PARA LA MEJORA DEL NIVEL DE CUMPLIMIENTO DE LAS REGLAS FISCALES
- V. CONCLUSIONES

RESUMEN

Algunas comunidades autónomas han acumulado incumplimientos de las reglas fiscales, generando elevados déficits presupuestarios y altos volúmenes de deuda pública. Comprender cuáles han podido ser los factores que han impulsado estos incumplimientos es fundamental de cara a perfeccionar el marco de reglas y asegurar una mejora en la disciplina fiscal. En este artículo se analizan los principales factores que han podido incidir en el comportamiento de las CC. AA., como son la homogeneidad de los objetivos fiscales, la falta de sanciones ante incumplimientos reiterados, la complejidad del sistema de financiación autonómica o la inexistencia de la disciplina de mercado.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Las comunidades autónomas (CC. AA.) han registrado un nivel de cumplimiento de las reglas fiscales reducido en las últimas dos décadas, y especialmente desde la crisis financiera y global.

Sin embargo, los reiterados incumplimientos no se han traducido en sanciones para las CC. AA. incumplidoras. Estos incumplimientos se han producido en un contexto de evolución de las reglas fiscales que ha aumentado su nivel de complejidad tanto a nivel nacional como europeo.

En la actualidad, el sistema de reglas fiscales aplicables a las CC. AA. está formado por cuatro reglas complementarias: límite de déficit, de deuda, regla de gasto y de retraso en el pago a proveedores. Ante los reiterados incumplimientos de las reglas fiscales, toma relevancia el análisis de los factores que han podido impulsarlos.

Por ello, en este artículo se analiza en profundidad las características del marco de reglas fiscales español, señalando cuáles podrían ser las posibles deficiencias a la hora de su aplicación.

El objetivo de este análisis es poder identificar puntos de mejora de dicho marco para incitar a un mayor grado de cumplimiento y a que las CC. AA. generen el suficiente espacio fiscal de cara a futuras crisis y a retos de largo plazo, como son los aumentos de gastos debidos principalmente al envejecimiento de la población. Así, en la sección segunda se describen las reglas fiscales europeas y españolas y el nivel de cumplimiento de las mismas por parte de los países europeos primero y luego a nivel nacional.

En la tercera sección se detallan los posibles determinantes del incumplimiento por parte de las CC. AA., entre los que se destacan, entre otros, la uniformidad de los objetivos, la falta de aplicación de sanciones y la inexistencia de la disciplina de mercado.

Finalmente, en la sección cuarta se analizan de forma somera otros factores que se deben considerar en el diseño de las reglas fiscales como son el papel de la AIREF (Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal), la protección de la inversión pública y los retos a largo plazo.

II. REGLAS FISCALES E INCUMPLIMIENTOS

II.1. Reglas fiscales europeas e incumplimientos

A lo largo de las últimas dos décadas, la introducción e implementación de las reglas fiscales se ha extendido a todos los países de la Unión Europea (UE).

..//..

A06

El cumplimiento de la LOEPSF en el sector local

¿disciplina fiscal o elementos estructurales e institucionales diferenciadores?



Papeles de economía española, N.º 175, 2023

Francisco Pedraja Chaparro
Universidad de Extremadura

Carmen López Herrera
Analistas Financieros Internacionales (AFI)

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. APLICACIÓN DE LAS REGLAS FISCALES EN LAS ENTIDADES LOCALES
- III. DÉFICIT, DEUDA Y REGLA DE GASTO EN LAS ENTIDADES LOCALES TRAS LA CRISIS FINANCIERA DE 2008
- IV. ALGUNOS FACTORES DETERMINANTES DEL COMPORTAMIENTO DIFERENCIAL DE LAS ENTIDADES LOCALES
- V. CONCLUSIONES Y ENSEÑANZAS DESDE LAS HACIENDAS LOCALES PARA LA FUTURA REFORMA DEL MARCO DE REGLAS FISCALES

RESUMEN

El artículo analiza el cumplimiento de la estabilidad presupuestaria y la estabilidad financiera de las entidades locales. Después de comprobar la difícil traslación de las reglas fiscales actuales al sector local, examinamos, a partir de la crisis financiera de 2008, las diferencias de su cumplimiento con el nivel regional. Entre las causas distinguimos aquellas estructurales, derivadas del tipo de competencias, el sistema de financiación y su consolidación, de las institucionales, como son el papel de los interventores locales o el respeto al ciclo electoral. Cerramos las conclusiones con algunas lecciones que se derivan de la aplicación de las reglas fiscales al sector local en la futura reforma de las mismas.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La hacienda local española se caracteriza por la diversidad; en ella conviven unidades con atribuciones y fuentes de financiación tan distintas como las que tienen municipios, diputaciones provinciales, diputaciones forales, cabildos, áreas metropolitanas, mancomunidades, comarcas, etcétera.

Centrándonos en el ámbito municipal, contamos con más de 8.000 unidades con una planta en la que predomina el minifundismo con un municipio mediano que no llega a los 600 habitantes y un 60 por 100 de ellos con menos de 1.000 habitantes, lo que da una idea de las dificultades de una gestión adecuada de los servicios municipales, aunque solo sea por razones de escala. El Consejo de Europa fija un umbral diez veces superior para un municipio viable económicamente.

Las ventajas que proporciona este nivel de gobierno por su proximidad al ciudadano y un mejor ajuste a las preferencias se ven contrarrestadas, en ocasiones, por la influencia de los grupos de presión y, dado el carácter abierto de su marco competencial cuya delimitación corresponde tanto al Estado como a las comunidades autónomas (CC. AA.), a la aparición de lo que se ha dado en denominar gastos impropios o de suplencia sobre los que habría mucho que discutir.

La Constitución española garantiza su suficiencia mediante tributos propios y la participación (transferencias) en los del Estado y las CC. AA., lo que comúnmente se conoce como Participación en Ingresos del Estado (PIE) y Participación en Ingresos de las CC. AA. (PICAs), estas últimas apenas desarrolladas.

El cuadro impositivo se caracteriza por su rigidez y una preeminencia de la imposición inmobiliaria donde el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) supone alrededor de dos tercios de la recaudación impositiva, con una importante presencia de las tasas y precios públicos que supera el 20 por 100 de los ingresos fiscales y que resulta coherente con la aplicación del principio del beneficio en este nivel de gobierno.

Desde una perspectiva comparada con Europa y, dentro de ella, con aquellos países federales como Alemania, Austria y Bélgica, nuestro sector público local es más reducido tanto en gasto por habitante como en relación al PIB.

..//..

A07

Indisciplina fiscal y mecanismos extraordinarios de liquidez

Papeles de economía española, N.º 175, 2023



María Cadaval
Universidade de Santiago de Compostela

Santiago Calvo
Esade

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. REGLAS FISCALES: CAMBIO DE PARADIGMA
- III. DEUDA AUTONÓMICA Y SANEAMIENTO FINANCIERO
- IV. REVISIÓN DE LA LITERATURA EMPÍRICA
- V. EL EFECTO DE LOS MEL SOBRE LA DISCIPLINA FISCAL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
- VI. RESULTADOS
- VII. CONCLUSIONES

RESUMEN

La crisis derivada de la Covid-19 ha derivado en una protección añadida a la que venía ejerciendo la Administración central a través de los mecanismos extraordinarios de liquidez (MEL). Esto revela una restricción presupuestaria blanda que, difícilmente, se podrá mantener en el futuro. En este trabajo, además de un seguimiento de los MEL, se hace un repaso de su uso por parte de las comunidades autónomas, al tiempo que se comprueba que la (in)disciplina fiscal de los gobiernos regionales se explica por los canales involuntarios. Este resultado revela la necesidad de concretar un nuevo sistema de financiación autonómica, junto con unas reglas fiscales simples, flexibles y creíbles.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El proceso de descentralización en España puede catalogarse como rápido y de éxito. Este país ha pasado de ser uno de los más centralizados del mundo, a mediados de la década de los setenta, a encabezar varios de los indicadores de descentralización más relevantes, equiparándose con otros países de tradición federal como Estados Unidos, Canadá, Alemania, Suiza o Australia (Lago-Peñas, 2021).

Las comunidades autónomas (CC.AA.) gestionan un porcentaje elevado y creciente de los gastos e ingresos públicos, tal como se refleja en el gráfico 1, equivalente o incluso superior a alguno de los gobiernos federales señalados.

El proceso descentralizador se ha caracterizado por una rápida transferencia de las competencias de gasto, mucho más lentas por el lado del ingreso, que ha supuesto no pocos inconvenientes tanto en el ámbito político como en el puramente técnico y hacendístico, que no siempre ha cumplido los estándares de la teoría del federalismo fiscal.

Los elementos rectores del sistema de financiación autonómica se rigen por los principios de suficiencia, autonomía y solidaridad, independientemente de que algunos se hayan cumplido de manera parcial (Herrero-Alcalde y Martín, 2011).

El modelo de financiación autonómica vigente se aprobó en 2009 y en su pretensión estaba ensanchar la capacidad tributaria de las comunidades autónomas a través de una cesta de tributos, al tiempo que estableció un sistema de transferencias complejo que pivota sobre instrumentos de nivelación (Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales y el Fondo de Suficiencia Global) y de convergencia (Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación).

Sin embargo, la autonomía tributaria de las CC.AA. no llega de la mano de los tributos propios, sino de los compartidos, sobre los que las comunidades tienen una importante capacidad de actuación sobre los elementos del tramo autonómico del IRPF (mínimo personal y familiar, escala o deducciones), mientras carecen de competencia normativa sobre los impuestos indirectos de los que reciben una parte de la recaudación en base a las variables territorializadas de consumo.

..//..



Jorge Onrubia
Instituto Complutense de Estudios Internacionales

A. Jesús Sánchez-Fuentes
Instituto Complutense de Estudios Internacionales

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA EFICIENCIA DEL GASTO Y SU CONEXIÓN CON LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA
- III. UN MECANISMO DE ESTABILIDAD FINANCIERA AUTONÓMICA
- IV. CONCLUSIONES

RESUMEN

Tras revisar los factores que explican el endeudamiento actual de las comunidades autónomas, en este artículo proponemos la creación de un mecanismo de estabilidad financiera, de carácter contracíclico, que complemente al futuro sistema de financiación autonómica para evitar nuevas situaciones de endeudamiento como las vividas desde 2009. La eficiencia en el gasto de los autonómicos, las asimetrías de financiación entre comunidades y el comportamiento de las economías regionales en el ciclo son los elementos clave del diseño propuesto. Para proceder a una reasignación de la titularidad de los pasivos acumulados desde 2009, se propone una segmentación basada en la aplicación retrospectiva del futuro mecanismo de estabilidad, lo que permite evitar el posible riesgo moral derivado de la asunción de deuda por el Estado.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Las comunidades autónomas (CC.AA.) han experimentado un espectacular crecimiento de sus pasivos financieros desde el año 2009. Desde entonces, como puede verse en el cuadro n.º 1, el peso del endeudamiento autonómico se ha multiplicado casi por 4, llegando al 27,8 por 100, su punto máximo, en el primer trimestre de 2020, si bien es cierto que tanto el nivel de deuda previo como el actual son bastante distintos entre comunidades.

Existe notable unanimidad entre los analistas acerca de las causas que han llevado a esta situación, aunque con matizaciones. En general, casi todos los diagnósticos coinciden al vincular el importante crecimiento del endeudamiento de las CC.AA. de régimen común con la insuficiencia de los recursos aportados por el sistema de financiación autonómica (SFA) de 2009. Estos problemas de financiación se producen tanto desde una perspectiva vertical como horizontal.

Respecto de la asimetría de financiación entre comunidades, conviene recordar que no es exclusiva del SFA vigente y que, en buena medida, tiene su origen en el reconocimiento en las sucesivas revisiones del sistema de la cláusula de statu quo.

Este tratamiento asimétrico provoca que las comunidades situadas por debajo de la media en cuanto a recursos por habitante ajustado se hayan visto abocadas a cubrir ese diferencial acudiendo, principalmente, el endeudamiento facilitado por el Estado desde 2012 a través de diversos mecanismos extraordinarios de financiación, integrados en 2014 en el Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas (FFCA). Las CC.AA. habrían elegido la vía del endeudamiento con el Estado, en condiciones ciertamente ventajosas, frente a otras alternativas con un previsible coste electoral elevado, como el aumento del esfuerzo fiscal mediante el ejercicio de las competencias normativas sobre los tributos cedidos o recurriendo a los tributos propios, al mayor uso de los precios públicos o a la reducción del nivel de cobertura de las prestaciones de servicios. Aunque detrás de la importante acumulación de pasivos financieros por las CC.AA. desde 2009 se encuentran problemas de insuficiencia de recursos, aceptar que esta ha sido la única causa del crecimiento de su endeudamiento solo sería cierto si estas:

- a) hubiesen gastado sus recursos disponibles con la máxima eficiencia; y
- b) no hubiesen utilizado a la baja su capacidad normativa en materia tributaria. Además, habría que añadir que las competencias autonómicas en materia de gestión de los tributos cedidos se habrían ejercido de forma eficiente.

..//..

A09

¿Reglas fiscales en la Seguridad Social?

Papeles de economía española, N.º 175, 2023



Enrique Devesa
Universitat de València

Rafael Doménech
Universitat de València

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA
- III. EVIDENCIA INTERNACIONAL
- IV. CONCLUSIONES

RESUMEN

En este artículo se realiza una panorámica de los mecanismos de ajuste automático en los sistemas de pensiones en los países europeos. Estos mecanismos son variados y pueden afectar a la revalorización de las pensiones, al crecimiento de las nuevas pensiones o de la edad de jubilación, corrigiendo por los aumentos en la esperanza de vida o por cambios demográficos, o modificando el tipo de cotización. Además de proporcionar certidumbre y actuar como mecanismos de seguro y de forma simétrica ante riesgos potenciales, funcionan de manera sostenida pero gradual, lo que permite repartir entre diferentes generaciones los ajustes necesarios.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La evidencia empírica internacional existente apunta a que las reglas fiscales limitan la actuación de la política fiscal, con la finalidad de asegurar la sostenibilidad de las cuentas públicas a medio aq largo plazo. Aunque su efecto no es tan robusto como sería deseable, los resultados disponibles muestran que las reglas fiscales reducen en promedio el déficit primario entre 1,5 y 1,2 puntos porcentuales del PIB (véase Heinemann, Moessinger y Yeter, 2018).

Adicionalmente a esta evidencia, el proceso de integración económica en Europa (con la creación del euro, una política monetaria común bajo la responsabilidad del Banco Central Europeo (BCE) y políticas fiscales nacionales) dio lugar a reglas fiscales que desde el Tratado de Maastricht han tratado de limitar los déficits y evitar sendas no sostenibles de deuda pública.

En la medida que el gasto de la Seguridad Social es una de las partidas más abultadas del presupuesto público y, además, se enfrenta a importantes retos como el envejecimiento de la población, el aumento de la esperanza de vida, la jubilación del baby boom o la dependencia, el debate sobre las reglas fiscales para el conjunto de la política fiscal ha ido en paralelo al del diseño de mecanismos de ajuste automático que reduzcan el riesgo de potenciales desequilibrios en las cuentas de la Seguridad Social.

En el caso concreto de España, la Seguridad Social abarca cuatro tipos de políticas públicas: pensiones, desempleo, otras prestaciones (incapacidad temporal, maternidad, etc.), y políticas de rentas, como el ingreso mínimo vital.

El debate sobre si tiene sentido la existencia de reglas fiscales que restrinjan el saldo presupuestario de la Seguridad Social se centra, fundamentalmente, en pensiones y desempleo, ya que para incapacidad temporal y políticas de rentas se financian con los recursos que se deciden para ello.

Además, comparado con pensiones y desempleo, ambas funciones representan un porcentaje reducido del gasto de la Seguridad Social, un 7,5 por 100.

En el caso de la prestación de desempleo, la regla fiscal debe garantizar el equilibrio presupuestario a lo largo del ciclo económico, por lo que no hay mucho más que elaborar al respecto.

Las cotizaciones por desempleo deben estar diseñadas de tal forma que financien estructuralmente las prestaciones, de forma que los superávits en las expansiones económicas y en períodos de bajo desempleo se compensen con los déficits de las recesiones y momentos de elevado desempleo.

..//..

A12

El devengo en el impuesto de sucesiones

Algunos apuntes y supuestos controvertidos

Revista Jurídica del Notariado, N.º 115, 2022



José María Vázquez Moreno
Notaria de Montserrat Prieto Santos

RESUMEN

La fijación del devengo del impuesto de sucesiones en el momento en que se produce la defunción del causante ha sido tradicionalmente objeto de controversia. En fechas recientes, algunos Tribunales de Justicia y la Administración Tributaria han intentado matizar el momento del devengo del impuesto en diversos supuestos, en algunos casos de manera controvertida. en el presente trabajo abordaremos dichos supuestos y veremos como la sistemática de la ley sobre el asunto, aunque discutible, es la que mejor se ajusta al fenómeno sucesorio.

Nº .246, ABRIL 2023

A13

Las «prestaciones patrimoniales públicas no tributarias» como instrumentos de intervención del Estado en la economía

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023



Ginés Parra Ruiz
Universidad de Sevilla

RESUMEN

Con la finalidad de reforzar el denominado «pacto de rentas o solidario», en beneficio de los más desfavorecidos, en el actual escenario económico inflacionista, las Cortes Generales han aprobado la Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Si tenemos en cuenta que el coste de la contribución pública al sostenimiento del mismo es deficitario, este «pacto de rentas» se transfigura en la herramienta necesaria de la ley para reducir el déficit.

La polémica surge por la figura empleada para tal fin, «prestación patrimonial pública no tributaria», y su flaqueza constitucional.

Nº . 246, ABRIL 2023

A14

Campaña de Renta y Patrimonio del ejercicio 2022

Consell obert, N.º 371, 2023



Yolanda LLavat Ruiz
Abogada y Asesora Fiscal

CONTENIDO

En pocos días nos encontraremos ante la Campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2022. Como cada año, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ya ha hecho público el calendario definitivo para esta Campaña de 2022 que viene con pocas novedades.

El plazo para presentar el IRPF relativo al ejercicio 2022 comenzará el próximo 11 de abril de 2023 y finalizará el 30 de junio de 2023. El 11 de abril ya se podrá acceder al borrador de la renta a través de internet, gracias al sistema Renta Web, sistema que ya estaba habilitado en ejercicios anteriores. Los contribuyentes que prefieran presentar la Declaración por teléfono, tendrán que esperar hasta el 5 de mayo. Para esta Campaña de Renta y Patrimonio correspondiente al ejercicio 2022, los límites cuantitativos de la obligación de declarar y presentar la Declaración no varían. Tampoco se modifican los límites para la aplicación del método de estimación objetiva, que siguen prorrogados.

Entre las novedades a tener en cuenta de cara a esta Campaña de 2022 destacan las siguientes: .Aminoración del límite general de reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, que pasa a ser de 1.500 euros. Por tanto, se reduce en 500 euros el límite anterior existente por importe de 2.000 euros.

.Por el contrario, las aportaciones máximas a los planes de empresa con derecho a deducción suben a los 8.500 euros para el ejercicio 2022, cuando dicho aumento provenga de contribuciones empresariales al instrumento de previsión social, o, como novedad, de aportaciones del trabajador al mismo instrumento por importe igual o inferior a la respectiva contribución empresarial (en lugar de los 8.000 euros establecidos en los ejercicios anteriores). .Entre ambas, la aportación total con beneficios fiscales se mantiene en los 10.000 euros anuales. .Desde el pasado 11 de marzo de 2022, ha quedado eliminado el segundo párrafo del Artículo 39 de la Ley de IRPF, relativo a las ganancias patrimoniales, que permitía la imprescriptibilidad por la no presentación del Modelo 720 de las ganancias patrimoniales no justificadas.

En relación con las tres nuevas deducciones temporales que tienen por objeto incentivar la realización de obras de rehabilitación que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética, reguladas en la Disposición Adicional 50ª de la Ley del IRPF, inicialmente, las nuevas deducciones iban a ser aplicables a las obras realizadas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2022 para las realizadas en viviendas individuales, y hasta el 31 de diciembre de 2023 para las realizadas en edificios de uso predominante residencial. Sin embargo, el Real Decreto-Ley 18/2022, de 18 de octubre ha ampliado el ámbito temporal de aplicación de la deducción hasta el 31 de diciembre de 2023 para las viviendas individuales y hasta el 31 de diciembre de 2024 para los edificios de uso predominante residencial. Estas tres deducciones minorarán únicamente la cuota íntegra estatal, no la autonómica.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, y sin entrar a comentar el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, ya en vigor, únicamente recordar que el discutido valor de referencia catastral de los inmuebles, cuando haya sido base imponible en el tributo que grave la adquisición de un inmueble, será el que se tomará en consideración para la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio. De conformidad con el criterio actual sostenido por la AEAT, a partir de 2022, si en la compra de un inmueble se aplica el valor de referencia en la liquidación de ITP-AJD por ser superior al valor de Escritura, habrá que aplicar este valor de referencia liquidado, en el momento de consignar el inmueble en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Pasada la Campaña de Renta y Patrimonio del ejercicio 2022, y después de un merecido y necesario descanso veraniego, será ineludible reservarse unos días antes de finalizar el año 2023, para estudiar profundamente las novedades que el Gobierno español ha introducido para la Declaración de Renta y Patrimonio correspondiente al ejercicio 2023, que son mayores en número e importancia, y que afectan a determinados aspectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que debemos tener en cuenta y advertir antes de que acabe el año 2023.

A título de ejemplo, citar las introducidas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado del año 2023, que contemplan, entre otras novedades fiscales, las siguientes: .La rebaja del IRPF para las rentas hasta 21.000 euros. .El aumento del mínimo exento del Impuesto hasta los 15.000 euros. .El incremento del gravamen de las rentas del ahorro a partir de 200.000 euros, al tipo del 27%, y, a partir de 300.000 euros al tipo del 28%.

Las modificaciones que afectan a los trabajadores autónomos, no sólo como consecuencia de las nuevas cuotas del Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social (que ya están generando confusión), sino también la modificación que eleva al 7% el porcentaje del importe de los gastos deducibles en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación, para los trabajadores autónomos que determinen su rendimiento neto con arreglo al método de estimación directa simplificada. .En relación con la imputación de rentas inmobiliarias, por la tenencia de inmuebles a disposición del contribuyente, durante el año 2023, en aquellos municipios en que los valores catastrales hubieran sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012, seguirán aplicando la imputación al 1,1% del valor catastral en el ejercicio 2023.

..//..

A15

El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83 Ley 7/2022, de 8 de abril) | Parte I



Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023

Julio Mendo Buetas
Mendo & Callao Legal

RESUMEN

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular («LRSC») incorpora dos nuevas figuras impositivas con las que la Hacienda estatal ha dado un paso adelante en la fiscalidad medio ambiental, son el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y, el impuesto sobre depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos. El primero de ellos recae sobre la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de envases de plásticos no reutilizables y tiene como objetivo incentivar la economía circular, reducir la utilización de envases fabricados con plástico no reciclado y obedece a los objetivos marcados en distintas políticas e iniciativas globales, la reducción de la producción y consumo de plástico no reciclado. Para ello, los productos objeto del impuesto van a ser gravados con un tipo impositivo de 0,45 €/kg.

Este impuesto es de especial complejidad aplicativa ya que va a exigir un conocimiento técnico muy importante para su correcta gestión, ya que no es suficiente con conocer los hechos y productos gravados, como sucede habitualmente, este caso requiere conocer conceptos técnicos, partiendo del de plástico, su modo de obtención, sus distinciones; también, a qué nos referimos cuando hablamos de envase o de plástico reciclado; y es esencial contar conceptos industriales, procesos de fabricación, y de reciclado, puesto que van a afectar al cálculo del material empleado y por tanto, a la base imponible.

A lo largo de dos artículos, este, que publicamos en la revista del mes de marzo y un segundo artículo que publicaremos en el número siguiente, analizaremos con detalle este nuevo impuesto y su compleja aplicación.

A17

El IVA en la era digital (VIDA): Hacia un registro de IVA único



Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023

Gorka Echevarría Zubeldia
Universidad Complutense

RESUMEN

En esta segunda parte de la serie sobre la propuesta de la Comisión Europea, «IVA en la era digital», «VIDA», tras haber explicado las claves de la economía colaborativa en el anterior capítulo, nos adentrarnos en la supuesta simplificación que traerán, sobre todo para el comercio electrónico, estas medidas, de forma que la necesidad de disponer con un NIF-IVA en otros Estados miembros distintos del de establecimiento se reduciría considerablemente.

Nº . 246, ABRIL 2023

A18

Los nuevos gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito

Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas



Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023

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

RESUMEN

Mediante una norma con rango de ley, cumpliendo así con la exigencia de la Constitución Española, se implantan sendas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, denominadas gravámenes temporales a determinadas entidades de los sectores energético y financiero, que gravan, de forma directa o indirecta, respectivamente, los beneficios extraordinarios derivados de la actual crisis económica.

Nº .246, ABRIL 2023

A19

Problemática fiscal y contable de los errores, cambios de criterio y estimaciones contables (y II)

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023



José Gabriel Martín Rodríguez
Abogado

RESUMEN

En este artículo se pretende profundizar en la problemática que supone la subsanación de errores, los cambios de criterio y de estimaciones contables que se producen en el normal funcionamiento de una empresa en su doble vertiente, por un lado, en el ámbito contable-mercantil y su reflejo en los estados financieros, y por otro, su incidencia en el Impuesto sobre Sociedades analizando la doctrina de la DGT, TEAC y STS, todo ello con un enfoque práctico.

Nº . 246, ABRIL 2023



Pablo Del Castillo Iranzo
Abogado
Socio director en Documenta TP

CONTENIDO

Corría el año 80 del pasado siglo y en nuestro país Loquillo cantaba aquello de “Los tiempos están cambiando”. Era el debut del noble rockero barcelonés que, casi imberbe, era testigo sonoro de los cambios que acometería este mundo en la década que se abría ante sus ojos. Los tiempos estaban cambiando y, efectivamente, cambiaron en los ochenta con la llegada de las libertades y sus consabidos excesos.

Algo parecido podría decirse de los tiempos que corren en la actualidad para la fiscalidad internacional, donde todo parece indicar que se abre un nuevo tiempo. Los trabajos de la OCDE en sus Pilares I y II van, poco a poco, cristalizando en un conjunto de reglas con el importante acelerón de finales del pasado año y los trabajos esperados para este 2023.

Además, el espíritu reformista de los trabajos de la OCDE va, paso a paso, cristalizando en normas de derecho positivo como la Directiva Europea que, desde el pasado mes de noviembre, marcará el paso a los estados miembros en lo que respecta al Pilar II. El siguiente paso en esta cascada de ideas innovadoras para reformar la fiscalidad lo tienen que ir dando poco a poco los países europeos (y los no europeos también) para adaptar sus normas internas, que son las que en definitiva importan, a estos nuevos parámetros creados por la OCDE. Se abre un nuevo tiempo, no cabe duda.

El primer Pilar, tal y como puede leerse en palabras de la propia OCDE, viene a adaptar las “normas tributarias internacionales al siglo XXI, ofreciendo a las jurisdicciones de mercado nuevos derechos de imposición sobre las EMN, tengan o no presencia física en su territorio”. Por su parte, el segundo Pilar establecerá un “impuesto mínimo del 15% sobre los beneficios empresariales, poniendo un límite a la competencia fiscal entre jurisdicciones”.

Ambas premisas pretenden resolver dos problemas esenciales. Por un lado, el anclaje tributario al concepto de presencia física y, por otro, el hecho de que los países únicamente están gravando en la actualidad los ingresos que sus multinacionales tienen dentro de sus fronteras y no en el extranjero. El famoso dicho de “a grandes problemas, grandes soluciones” parece haber sido inculcado profundamente en la OCDE y haber determinado su deriva en este asunto. No obstante, es preciso valorar si esta ambición no es susceptible de generar excesiva complejidad.

Complejidad

Pues bien, dicho lo anterior y sin ánimo de querer explicar en este artículo ni un ápice de lo que estas normas contienen (ya se ha escrito mucho y bien sobre el tema en este portal), sí que resulta oportuno pergeñar aquí una breve reflexión acerca de la complejidad de este nuevo orden para la fiscalidad internacional. Lo primero que cabe destacar, pese a lo obvio del asunto, es la tremenda complejidad que acompaña a los Pilares I y II. Una complejidad que se despliega en dos planos a la vez, en cuanto a su forma y a su fondo.

Por un lado, esta regulación es, cuanto menos, compleja desde el punto de vista formal en la medida en que son innumerables los documentos que ha elaborado la OCDE para explicar, en todo o en parte, el funcionamiento de estos pilares. Tomando como punto de partida los dos informes denominados “blueprints” sometidos a consulta pública por la OCDE a finales de 2020 para cada uno de los pilares que ya contaban con casi 500 páginas. Junto con estos documentos nos encontramos con una serie de publicaciones extensas y de difícil digestión que elaboran todo un tratado sobre estas nuevas medidas, principalmente sobre el segundo de los pilares del impuesto mínimo global.

El primero de los pilares, centrado como decía en el establecimiento de nuevos criterios para la reasignación de la carga tributaria, cuenta con numerosas publicaciones desde sus inicios en 2019 de las que cabría destacar las siguientes:

1. “Progress Report on Amount A of Pillar One”, de julio de 2022.
2. “Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Amount A of Pillar One”, de octubre de 2022.
3. “Public consultation document” en relación con los Amount A y B, publicados en diciembre de 2022.

Por su parte, el segundo Pilar, también denominado “Global Anti-Base Erosion Model Rules” (GloBE) solamente concentra, por citar las más relevantes, las siguientes publicaciones:

1. “Model Globe Rules”, de diciembre de 2021.

..//..

A25

Mecanismos fiscales ante la violencia de género

Quincena fiscal, N° 6, 2023



Carlos Carbajo Nogal
Universidad de León

RESUMEN

La violencia de género es una situación a la que los Poderes públicos han de dar repuesta y en lo que afecta al Derecho financiero y tributario resulta clara la existencia de mecanismos que pretenden paliar la situación de las víctimas tanto desde el punto de vista del gasto público como del ingreso público. Precisamente en lo que concierne a éstos últimos, en el sistema tributario son diferentes los beneficios fiscales que tanto el Estado como las Comunidades autónomas han establecido en favor de estas víctimas, aunque todavía queda mucho margen de mejora hasta conseguir la igualdad real que, precisamente, justifica cualquier tipo de discriminación positiva que pueda afectar a este colectivo.

Nº . 246, ABRIL 2023



Doris Teresita Mendoza López
Universidad Autónoma de Sinaloa

RESUMEN

El multilateralismo es la principal característica del siglo XXI, máxime en el ámbito fiscal. De esa forma, lo representan las normas que son diseñadas en el escenario internacional a fin de brindar solución a los diversos problemas de carácter tributario que han afectado las relaciones económicas internacionales. El estudio vaticina un nuevo ordenamiento internacional en materia impositiva dirigido por medidas multilaterales, a través de la presentación de algunas complejidades fiscales que han limitado el libre flujo transfronterizo del comercio internacional y de los instrumentos que se han establecido para dar solución o, en su caso, para disminuir sus efectos negativos; estos últimos elaborados en el seno de organismos internacionales, como la OCDE, y en la celebración de foros globales. Es decir, la normativa multilateral se desarrolla mediante el consenso de la comunidad internacional. Asimismo, se expone la formalización del multilateralismo fiscal vía adhesión a la Convención Multilateral OCDE/G20 y la adopción del estándar de intercambio automático de información fiscal, principalmente.



Iván Vega Pedreño
Universidad de Castilla-La Mancha

SUMARIO

INTRODUCCIÓN

Capítulo primero

COMPRENSIÓN Y ALCANCE DE LOS TAX RULINGS

Capítulo Segundo

TAX RULINGS EN EL CONTEXTO OCDE

Capítulo tercero

TAX RULINGS DESDE UNA PERSPECTIVA EUROPEA

SEGURIDAD JURÍDICA Y TAX RULINGS: UNA RELACIÓN QUE PROPORCIONA CERTEZA JURÍDICA

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

En los últimos años, el ámbito de la fiscalidad internacional y europea ha sido un escenario donde diferentes organizaciones supranacionales, principalmente la OCDE y la Unión Europea, han impulsado diferentes medidas para afrontar y combatir distintos problemas asociados al ámbito tributario como son la competencia fiscal perjudicial entre Estados o la elusión fiscal. Estas tendencias o prácticas fiscales nocivas pueden surgir como consecuencia de la globalización económica y requieren una rápida adaptación de los sistemas tributarios internos. Todo ello con la finalidad de hacer frente a los posibles efectos adversos que puedan producir estas situaciones económicas internacionales en las jurisdicciones de los Estados.

En este panorama actual el presente trabajo, desde una perspectiva jurídica, aborda el estudio de una materia que ha sido objeto de regulación y control en los últimos años: los tax rulings. A través de los diferentes capítulos del trabajo se pretende realizar una delimitación conceptual de este instrumento jurídico, analizar las medidas de control impulsadas en este contexto por parte de la OCDE y la Unión Europea y, por último, incidir en los beneficios derivados del uso de este instrumento jurídico para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes en sus actuaciones con incidencia tributaria

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

La diversidad de jurisdicciones y legislaciones fiscales existentes en nuestros días han posibilitado que grandes grupos empresariales cuya actividad económica y comercial se realiza a nivel internacional utilicen diferentes mecanismos jurídicos para reducir su tributación. Por este motivo, gobiernos de diferentes países y organizaciones internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) y la Unión Europea (en adelante, UE), han situado su interés en intentar revisar y cambiar ciertas reglas de la fiscalidad internacional relacionadas con prácticas fiscales perniciosas, planificación fiscal agresiva y competencia fiscal internacional entre otros problemas.

En este contexto, el proyecto BEPS (Base Erosion and Profit shifting) promovido en el seno de la OCDE/G-20 ha sido esencial para combatir la pérdida de ingresos fiscales por determinadas jurisdicciones, y el traslado de beneficios a países con una baja o nula tributación en la esfera internacional. Este proyecto se ha dividido en 15 acciones cada una con un objetivo distinto. La Acción 5 del plan BEPS tiene como título "Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia". Estas prácticas fiscales nocivas pueden tener diferentes manifestaciones, siendo los tax rulings una práctica administrativa, que utilizados inadecuadamente, pueden conllevar una disminución de la tributación de determinados contribuyentes en un marco de competencia fiscal entre Estados.

..//..



Paola María Aguilera Fernández
Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

1. Introducción
2. La residencia fiscal
3. Cláusula del beneficiario efectivo en el Modelo de Convenio de la OCDE

Bibliografía

CONTENIDO

1. Introducción

En materia tributaria la residencia es uno de los conceptos más problemáticos y conflictivos por diversos motivos: por un lado, por el hecho de ser uno de los criterios fundamentales para la aplicación de las normas tributarias; y, por otro lado, porque es un factor fundamental para la coordinación y articulación del poder tributario entre los distintos Estados.

Además, entre las importantes funciones ejercidas por la residencia fiscal en materia de imposición directa, pueden también destacarse las siguientes: (i) es un criterio delimitador de la modalidad de obligación de contribuir al impuesto; (ii) coincide con el criterio para determinar el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria; y (iii) es una norma anti-abuso y sirve como criterio de resolución de conflictos en el ámbito de aplicación del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (MCOEDE).

Debe señalarse que tanto las personas físicas como las personas jurídicas están sujetas a imposición en su Estado de residencia por la totalidad de las rentas obtenidas, con independencia del lugar de obtención. Sin embargo, los no residentes tributan conforme al principio territorialidad, es decir, sólo por las rentas de fuente doméstica.

Por ello, esta función que ejerce la residencia fiscal es esencial, si se tiene en cuenta la gran importancia que tienen los impuestos personales sobre la renta desde un punto de vista recaudatorio, así como instrumentos de justicia tributaria.

En la actualidad y con la globalización, la residencia fiscal sigue siendo el criterio de sujeción prevalente en la aplicación territorial de la normativa tributaria. Como se ha señalado, la constatación de la condición de residente tiene relevantes consecuencias en materia impositiva debido a que la misma implica el gravamen por renta mundial, con independencia del lugar de obtención de la renta.

A nivel internacional, las diferentes jurisdicciones fiscales no se han puesto de acuerdo para elaborar un concepto único de residencia fiscal que resulte de aplicación para determinar la misma en situaciones transfronterizas. Además, en el MCOEDE tampoco se prevé un concepto de residencia fiscal. Es más, en el artículo 4.1 se establece que, a efectos del Convenio, la residencia fiscal se determinará de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante. Por tanto, son los distintos Estados contratantes los que establecen en su normativa interna cuándo una persona física o una persona jurídica se considerará residente a efectos tributarios.

En nuestra normativa interna los criterios utilizados por el legislador para determinar la residencia son la permanencia en nuestro territorio, el centro de intereses económicos, y la residencia de familiares.

En todo caso, en el MCOEDE se prevén una serie de criterios para resolver los conflictos de doble residencia como tendremos ocasión de exponer más adelante.

En conexión con la residencia y con la aplicación de los Convenios de Doble Imposición (CDI), hay que hacer referencia también al concepto de beneficiario efectivo. Este término fue introducido en el MCOEDE en los artículos relativos a los dividendos, cánones e intereses.

La finalidad de su introducción era evitar las llamadas conductas de treaty-shopping mediante las cuales los contribuyentes buscan minorar o evitar la tributación a través del uso de un convenio que, sin esta búsqueda artificiosa, no sería de aplicación. En este tipo de conductas lo más habitual es la interposición, entre los dos Estados cuyos convenios resultan de aplicación, de una persona jurídica o física en otro Estado cuyo convenio resulte más beneficioso y favorable.

..//..



Jesús Alonso García
Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

1. Introducción
2. Primeras cláusulas antiabuso en la normativa comunitaria
3. El paquete antielusión ATAP
4. Iniciativas recientes en la Unión Europea
5. Cláusulas antiabuso en la jurisprudencia comunitaria
6. Conclusiones

Bibliografía

CONTENIDO

1. Introducción

Tradicionalmente los ordenamientos jurídico tributarios han incluido normas antiabuso que han tratado de evitar los casos de fraude o elusión fiscal en el ámbito internacional y doméstico.

En el ámbito internacional muchas veces estas normas se han basado en las diferencias entre regímenes tributarios, lo que ha facilitado prácticas de arbitraje fiscal que en última instancia producen la erosión de las bases imponibles.

Esta pléyade de normas antiabuso son en algunos casos, normas generales (General Anti Avoidance Rules-GAAR por sus siglas en inglés) que tienen una vocación de ser normas de cierre del sistema y en otros casos normas específicas (denominadas Special Antiavoidance Rules) -SAAR-) que se incardinan en el escenario de operaciones concretas que demandan medidas antielusión también concretas. En algunas ocasiones estas normas tratan de reequilibrar el poder tributario de las diferentes jurisdicciones fiscales, además de tener una finalidad de lucha contra el fraude fiscal.

La creciente globalización de la economía ha traído consigo la internacionalización de las operaciones transfronterizas, lo que a su vez ha llevado a que existan tensiones entre la realidad económica y los sistemas tributarios. Un ejemplo clásico de estos desajustes han sido las operaciones de reestructuración empresarial entre sociedades de diferentes países consecuencia de decisiones estratégicas, que en muchos casos tienen como única finalidad aprovechar las ventajas que ofrecen los sistemas tributarios a fin de conseguir ahorros fiscales que se pueden considerar abusivos al no obedecer a una finalidad económica contrastada. En definitiva, son operaciones de planificación fiscal realizadas cuando menos, con abuso de derecho. Las normas antiabuso se encuentran dispersas en diversas normas tributarias del ámbito interno, en Convenios de doble imposición y en normas comunitarias. A este respecto las cláusulas generales antiabuso están siendo recomendadas por parte de organismos internacionales, como es la Comisión Europea, como mecanismo antielusión que es interpretado de forma extensa por los ordenamientos tributarios.

Además, en estrecha conexión con las medidas antiabuso aparece la doctrina del beneficiario efectivo, concepto autónomo que puede dar lugar a una restricción en la aplicación de determinados beneficios fiscales previstos en los Convenios de doble imposición, Directivas comunitarias y normativa doméstica y que debe distinguirse de los supuestos de abuso de derecho en los que es preciso acudir a otras medidas antiabuso generales o específicas, para reaccionar frente a los negocios anómalos.

El concepto de abuso de derecho previsto en las diversas jurisdicciones fiscales, tiene ciertos elementos comunes que son tenidos en cuenta a la hora de diseñar las medidas antifraude; el primer elemento es subjetivo (propósito o finalidad del negocio); mientras que el segundo elemento es objetivo y se basa en la propia conducta defraudatoria, lo que implica la necesidad de realizar determinados test o pruebas de concurrencia de algunos requisitos.

Teniendo en cuenta que las medidas antiabuso restringen el derecho de los contribuyentes a planificar libremente sus operaciones, dichas medidas deben ser sólo aplicadas por las Administraciones Tributaria en los que se pruebe que el abuso de derecho es claro, lo que exige probar la falta de adecuación de la conducta de los operadores económicos. No pocas veces son los tribunales los que se han de pronunciar sobre la bondad de esas medidas antiabuso y no pocas veces son rechazadas al no haberse justificado suficientemente las razones por las que la conducta del sujeto puede ser incluida en el concepto de abuso de derecho.

..//..



Fernando Baranda Cantalapiedra
 Agencia Estatal de Administración Tributaria
 ONIF

SUMARIO

1. Introducción
2. Características de los principales "marketplaces" que operan en España
3. Tributación en el IVA de determinadas operaciones realizadas a través de "marketplaces"
 - 3.1. Régimen vigente hasta fecha 30 de junio de 2021
 - 3.2. Régimen aplicable a partir de 1 de julio de 2021

CONTENIDO

1. Introducción

El comercio electrónico, denominado habitualmente mediante el anglicismo "ecommerce", consiste en la distribución, venta, compra, marketing y suministro de información de bienes y servicios a través de internet u otras redes informáticas.

La consideración de "e-commerce" abarca cualquier transacción que se haya realizado por un medio electrónico: desde el uso de tarjetas de crédito en la red hasta las tiendas online. Por consiguiente, internet se erige como el canal de venta a través del cual el cliente puede conseguir un producto o servicio desde cualquier lugar o desde cualquier dispositivo electrónico.

Constituye un soporte para la actividad comercial que al carecer de materialidad y de pautas físicas supone accesibilidad y rapidez. A través de internet se pueden realizar transacciones todos los días del año a cualquier hora y casi en cualquier lugar del mundo.

Normalmente, según los agentes que intervienen en las transacciones que se realicen, el comercio electrónico se suele clasificar en los siguientes tipos:

- B2B: Compraventa entre empresas.
- B2C: Venta de bienes y servicios de empresas a consumidores. La tradicional tienda online. Una tienda offline puede tener su canal online o únicamente realizarse a través de internet.
- B2G: Empresas que venden sus bienes y servicios a instituciones públicas.
- C2B: Particulares que venden sus bienes y servicios a empresas. Por ejemplo, blogs de particulares que ofrecen su espacio para insertar publicidad de empresas.
- C2C: Compraventa de bienes y servicios entre consumidores, lo que se conoce como economía colaborativa.

El crecimiento casi exponencial que en los últimos tiempos están teniendo las operaciones realizadas a través del comercio electrónico supone indudables ventajas para los comerciantes, como son la reducción de costes, al no ser necesario, entre otros, disponer de un establecimiento físico en lugar visible, la posibilidad de llegar a clientes en mercados de cualquier parte del mundo o de alcanzar un mejor conocimiento de sus gustos y preferencias gracias a herramientas como el big data.

Por su parte, el cliente podrá tener a su disposición una gama casi ilimitada de productos y opciones de compra con información sobre precios que le permitirá elegir en cada momento la mejor alternativa.

Dependiendo de cómo se generen los ingresos o de cómo se lleve a cabo el intercambio entre compradores y vendedores, podemos encontrar diferentes formas de operar en el comercio electrónico:

— Tienda online con productos propios: La tienda online funciona de manera similar a una tienda física ya que gestiona su stock de productos, si bien opera exclusivamente en Internet.

— Dropshipping: El vendedor solo se encarga de recibir los pedidos de los clientes, facturarlos y enviarlos al mayorista, que es quien almacena la mercancía y la envía directamente al cliente final.

..//..



Carlos Rodrigo Calderón Maldonado
Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

1. Introducción
2. De la Ley Beckham a la futura Ley de nómadas digitales
3. Problemas actuales y posibles alternativas
4. Conclusiones

Bibliografía

CONTENIDO

1. Introducción

Las últimas décadas la economía mundial ha destacado por su globalización, gracias a un incremento de las libertades de movimientos de las mercancías, capitales y trabajadores.

Ello ha conllevado una mayor competitividad por parte de todos los agentes involucrados, incluyendo a los Estados con el fin de atraer los factores de producción a su territorio gracias a las mayores facilidades que se da a su deslocalización. Una de las herramientas para tal fin es la fiscal, en sus más diferentes variantes (Patent box, tax rulings, non domiciled residents,...).

Esta competitividad fiscal, tal como se ha indicado, se ha trasladado a los trabajadores con la finalidad de atraerlos a los territorios bajo su jurisdicción para que presten físicamente sus servicios.

Estas medidas destinadas atraer trabajadores con facilidades de deslocalización, si bien son discriminatorias para los residentes que no pueden acogerse a ella, se justifican inicialmente para que personas con elevadas rentas y trabajadores que prestan servicios de alto valor añadido trasladen su residencia fiscal a una determinada jurisdicción y todo ello con el fin de incrementar la riqueza del país.

No obstante, el transcurso del tiempo ha demostrado que la fuerte competitividad fiscal entre los diferentes países para atraer a personas físicas con facilidad de deslocalización lleva a reforzar estas medidas para mejorar su atractivo en comparación con las medidas adoptadas por otras jurisdicciones, con la consiguiente pérdidas de recursos públicos entre países con características culturales, climáticas, geográficas similares, entre los que se destacan a España, Italia, Portugal y Grecia, llegando estas jurisdicciones a reconocer que están dispuestas a dar un mejor tratamiento al no residente que adquiera su residencia fiscal en su territorio respecto al residente, por la medidas fiscales adoptadas por otros países del entorno.

2. De la Ley Beckham a la futura Ley de nómadas digitales

2.1. Antecedentes. De la Ley 62/2003 a la Ley 11/2020

El legislador mediante la Ley 62/2003 introdujo un mecanismo novedoso en nuestro ordenamiento jurídico mediante la inclusión de un nuevo apartado 5 en el art. 9 de la Ley 40/1998, por el cual, las personas no residentes que adquiriesen la residencia fiscal en España se le otorgaba un trato preferencial respecto al resto de contribuyentes del IRPF.

Este artículo 9 traía por título la residencia habitual en el territorio español y fue mediante este apartado 5 como se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico lo que hoy conocemos como el régimen especial de trabajadores desplazados cuya esencia no se ha alterado con los cambios normativos posteriores.

Así, el legislador con la aprobación de la Ley 62/2003 otorgaba a los no residentes en España en los 10 años anteriores que adquirieran su residencia fiscal como consecuencia de su desplazamiento a territorio español por un contrato de trabajo, optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, tanto en el periodo de cambio de residencia y en los 5 siguientes.

..//..



Luisa Fernández-Velasco Iglesias
Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

1. Introducción
2. Antecedentes históricos
3. Estrategias de planificación fiscal
4. Acción 8 BEPS: precios de transferencia intangibles
5. Cuestiones a analizar en un grupo multinacional a efectos de verificar si su fiscalidad es acorde a las Directrices de la OCDE
6. Patent Box

Bibliografía y normativa española citada

CONTENIDO

1. Introducción

En las últimas décadas las transacciones comerciales y la inversión internacional han crecido notablemente y especialmente en el ámbito de los grupos multinacionales. Estas entidades operan de una forma global en distintas jurisdicciones, lo que permite una planificación fiscal por parte de las mismas. No es posible luchar contra dicha planificación en un mundo globalizado sin un entendimiento y una coordinación entre los distintos países, frente a un órgano decisorio único que permite diseñar estrategias a nivel mundial no se puede luchar desde la individualidad de cada país.

Esta situación se ha visto agravada por el avance tecnológico que determina transacciones internacionales inmediatas y asimismo por la creciente importancia de los activos intangibles en la economía mundial frente a los activos físicos.

El informe GLOBAL INTANGIBLE FINANCE TRACKER que elabora anualmente la consultora BRAND FINANCE sobre el valor de los intangibles determina que en el ejercicio 2018 el 52% del valor empresarial total reside en estos activos, en el informe de 2019 se reduce este porcentaje, aunque no de manera significativa. Estas cifras ponen de manifiesto la importancia de los activos intangibles en el marco de la economía mundial.

Las características de los activos intangibles, especialmente su mayor volatilidad, permite las deslocalizaciones de los mismos con rapidez y su ubicación en países de baja tributación, con una dificultad añadida en estos activos que es la difícil valoración de las operaciones realizadas donde intervienen.

Todo esto ha generado la posibilidad de que los grupos multinacionales, en sus operaciones intragrupo, trasladen los beneficios a las jurisdicciones donde la carga fiscal es menor mediante la asignación de derechos de propiedad intelectual a filiales en el extranjero y se produzca una erosión de bases imponibles en las restantes jurisdicciones donde operan estos grupos.

Este trabajo tiene por objeto exponer cuáles son las líneas marcadas por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para evitar las prácticas de erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios en el marco de su Plan de Acción BEPS (conocido por sus siglas en inglés Base Erosion and Profit Shifting) recogido en el Capítulo VI de las Directrices de la OCDE, así como una reseña al incentivo fiscal derivado de la cesión y transmisión de activos intangibles conocido como Patent Box.

2. Antecedentes históricos

Se puede situar el inicio de la globalización de la economía a finales del siglo XIX y comienzos del siglo XX en dos países económicamente muy potentes en aquella época como son Reino Unido y Estados Unidos.

Es ahí donde nacen las primeras compañías multinacionales, como hoy las conocemos, que comienzan a externalizar sus operaciones en otros países con el fin de abaratar costes y evitar aranceles. Es por ello que las primeras normas relativas a los precios de transferencia se establecen en 1915 en Reino Unido a través de la Finance Act, sin embargo, es Estados Unidos el país que lidera el desarrollo de la regulación de precios de transferencia que inicia promulgando en 1917 la Regulation nº 41 de la War Revenue Act.

..//..



Gloria García Delange
Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid

SUMARIO

1. Introducción
2. Juros brasileños
3. Subcapitalización
4. Restructuraciones societarias
5. Servicios intragrupo

Conclusiones.

CONTENIDO

1. Introducción

Un contexto de globalización de la economía, como el que existe actualmente, caracterizado por una internacionalización de la oferta y la demanda de factores productivos, bienes y servicios, exige un especial esfuerzo a la fiscalidad para impedir que quede un paso por detrás de la economía. Este especial esfuerzo recae sobre todos los sujetos implicados (el legislador, los órganos encargados de la aplicación de los tributos, y cómo no, los órganos revisores); es más, en los últimos años este esfuerzo se sitúa incluso fuera de la Administración tributaria a la vista del entendimiento y cooperación a la que aspira llegar la relación del contribuyente con la Administración tributaria.

Desde el punto de vista fiscal, son muchos los problemas, las cuestiones, que se suscitan en el marco de esta internacionalización; problemas que derivan fundamentalmente de la existencia de países de baja tributación y de la ausencia de armonización de los impuestos directos; así, las legislaciones de los distintos países pueden dar lugar al solapamiento de las soberanías fiscales con la consiguiente doble imposición; las diferencias valorativas, de calificación, de imputación temporal etc, y en general, las diferentes concepciones de los distintos elementos configuradores de los tributos también pueden dar lugar también a la desimposición de una renta. Y tampoco podemos ignorar el atractivo que estos ingredientes puede tener para algunos con el fin de lograr eludir o reducir el pago de los impuestos de manera artificiosa.

Ahora bien, dejando a salvo las especialidades que requiere la tributación del comercio electrónico/digital, la mayoría de los problemas a los que se enfrenta la fiscalidad internacional siempre han existido, si bien es cierto que en el pasado dichos problemas eran de menor envergadura y sofisticación, pues actualmente la internacionalización de las empresas resulta imparable.

En ocasiones, es conveniente mirar al pasado pues muchos de los problemas de entonces pueden ser los actuales, aunque con otra denominación, y en muchos casos, esta vista atrás nos puede dibujar una sonrisa al ver como algunos de estos problemas se han solucionado o al menos, su incidencia es menor. En otros casos, por el contrario, veremos que la complejidad inicial del problema se ha visto incrementada precisamente por esta creciente internacionalización.

El objetivo del presente trabajo es tratar cuatro temas que en el pasado fueron importantes o al menos frecuentes; realizar un tratamiento desde su origen, desde que el problema fue detectado por la Inspección de los Tributos con la práctica de la pertinente liquidación, y ver los derroteros que fue atravesando hasta que dicha liquidación devino firme e inatacable, o en su caso, fue finalmente anulada.

El proceso de revisión es arduo y lento; pues respecto a liquidaciones que vienen a regularizar, por ejemplo, el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio del año 1, el proceso de revisión puede durar diez o más años. El órgano revisor ha de aplicar la normativa vigente *ratione temporis* a pesar de tener conocimiento, en la fecha de resolución, de una normativa posterior. El sentido común es el que ha de presidir esta tarea revisora, pues lo que no es conforme a la razón no puede ser conforme a derecho. En esta tarea el órgano revisor puede detectar las deficiencias de la norma, incluso, en algunos casos, realiza una labor profética pues en casos de laguna normativa la interpretación dada por un Tribunal puede trasladarse a la norma.

Lo que interesa destacar es que este examen histórico puede ofrecer soluciones a problemas presentes o futuros; es una primera herramienta para intentar hacer frente a problemas que parecen insolucionables.

..//..



Vicente Ramón García Nácher
Delegación Central de Grandes Contribuyentes
AEAT

SUMARIO

1. Introducción
 2. Supuestos de vinculación
 3. Momento de la aplicación normativa
 4. ¿Independencia de valoraciones?
 5. Valoración en aduana
 - 5.1 Aplicación de los métodos de distribución de resultado y del margen neto operacional para la determinación del valor en aduana
 - 5.1.1. Ajustes
 6. Conclusiones
- Bibliografía.

CONTENIDO

1. Introducción

Determinar el valor de los bienes, es fundamental, ya que de ello depende, la aplicación correcta de los sistemas tributarios, y es una labor a la que se enfrentan la mayoría de las figuras impositivas.

En el ámbito aduanero, es la determinación del valor en aduana de las mercancías, que cobra especial importancia en los casos de vinculación entre exportador e importador. En el ámbito tributario, la valoración de las operaciones tanto compraventas como prestaciones de servicios cuando existe relación entre los operadores es afrontada por el impuesto de sociedades a través de las normas de valoración de las operaciones vinculadas.

Ambos ámbitos se enfrentan en este aspecto al mismo problema determinar el valor de unas mercancías, ya que la determinación del valor del mismo, por una parte, va a determinar la deuda aduanera y de otra va a determinar la asignación de bases imponibles y de beneficios en diferentes jurisdicciones fiscales.

2. Supuestos de vinculación

Respecto a cuándo se considera que existe vinculación, hay una cierta divergencia entre el ámbito aduanero y el ámbito tributario, así el Reglamento de Ejecución señala en su artículo 127:

“Artículo 127

1. A efectos del presente capítulo, se considerará que dos personas están vinculadas si se cumple una de las siguientes condiciones:

- a) si una de ellas forma parte de la dirección o del consejo de administración de la empresa de la otra;
- b) si ambas tienen jurídicamente la condición de asociadas;
- c) si una es empleada de otra;
- d) si una tercera persona posee, controla o tiene directa o indirectamente el 5 % o más de las acciones o títulos con derecho a voto de una y otra;
- e) si una de ellas controla, directa o indirectamente, a la otra;
- f) si ambas son controladas, directa o indirectamente, por una tercera persona;
- g) si juntas controlan, directa o indirectamente, a una tercera persona;

..//..



Genoveva Gómez Martínez
Dependencia Regional de Inspección
Madrid

SUMARIO

1. Definición del CUP y del TNMN como métodos de valoración de operaciones vinculadas
2. Íter del procedimiento inspector
3. Normativa de apoyo
4. Conclusiones.

CONTENIDO

1. Definición del CUP y del TNMN como métodos de valoración de operaciones vinculadas

Como es sabido, tanto el CUP como el TNMN son dos de los cinco métodos de valoración para operaciones vinculadas admitidos por la normativa internacional y por la normativa interna. El artículo 18.4 de la LIS define el CUP o precio libre comparable como:

"a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación".

Y el TNMN o margen neto operacional como:

"e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones".

2. Íter del procedimiento inspector

En el caso que vamos a analizar, el contribuyente propone un CUP como método de valoración de su operación vinculada principal, circunstancia que la Inspección desvirtúa, proponiendo ésta como método de valoración de las operaciones vinculadas, un TNMN. A continuación se resume y exponen las circunstancias trabajadas.

Mediante Asiento Registral, el contribuyente presenta su Informe de Precios de Transferencia (en adelante IPT) para los ejercicios objeto de las actuaciones inspectoras, utilizando como método de valoración de sus operaciones vinculadas, el precio libre comparable. Por los motivos que se exponen a continuación, la Inspección considera que dicho método no está suficientemente fundamentado y procede a valorar estas operaciones con un método alternativo: el margen neto del conjunto de operaciones o método del margen neto operacional en terminología de la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades.

Valgan, como resumen de las hojas que siguen, las siguientes consideraciones:

El contribuyente presenta en su Informe de Precios de Transferencia la valoración de sus operaciones vinculadas que agrupa en 7 categorías. Para la primera, la más importante, compra de producto terminado a su matriz, el contribuyente utiliza un "libre comparable" que la Inspección desvirtúa por los siguientes motivos: para los comparables seleccionados, el contribuyente no realiza los ajustes pertinentes que supongan el respeto a los cinco factores de comparabilidad exigidos por la OCDE. Ningún comparable está facultado para las funciones de reposición o compra entre filiales o recompra de excedentes, lo que hace aún más necesaria la realización de ajustes. La muestra seleccionada se reduce a sólo cuatro facturas por año de una representación del 1,26% (primer ejercicio inspeccionado) y del 2,61% (segundo ejercicio inspeccionado) del total de ventas en territorio español. Es decir, el contribuyente, del total de ventas realizadas en territorio español, sólo aporta una muestra de cuatro facturas por año relativas al segmento por artículos que representa un 1,26% del total de las ventas en territorio español (primer ejercicio inspeccionado) y un 2,61% (segundo ejercicio inspeccionado) del total de ventas del territorio español.

..//..



Cristóbal Osete Caravaca
 Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

1. Introducción
2. Concepto de establecimiento permanente
3. La crisis del concepto de establecimiento permanente
4. Conclusiones.

CONTENIDO

1. Introducción

Se abordará en este trabajo el concepto de establecimiento permanente desde una doble perspectiva impositiva:

- Concepto tradicional de establecimiento permanente (EP) elaborado pensando en la Imposición directa (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto Renta No residentes).
- Concepto de establecimiento permanente a efectos de la imposición indirecta, fundamentalmente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El primero de los conceptos mencionados se ha desarrollado tanto en la normativa local, como en los diferentes Convenios para evitar la Doble Imposición. No existe, sin embargo, una coordinación de este concepto que se desarrolla para la imposición directa con el que resulta aplicable a efectos de la Imposición indirecta, aunque existan aspectos comunes, que no hacen sino contribuir a la difícil delimitación de uno y otro.

En definitiva, de lo que se trata es de analizar los conceptos de EP aplicables en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido y dar luz a las dificultades prácticas que surgen a la hora de delimitar la tributación en uno y otro impuesto en los casos en los que las entidades que desarrollan determinadas actividades en un país no están establecidas, en el sentido tradicional del término, a través de filiales o sucursales.

Por otra parte, el concepto de establecimiento permanente como nexo de unión entre la renta generada en un determinado lugar y a tributación en mismo, por diversos motivos, pero desde luego como consecuencia de los nuevos modelos de negocio digital en los que la presencia física en un determinado lugar no es ni mucho menos imprescindible, ni siquiera necesaria.

2. Concepto de establecimiento permanente

Para abordar el concepto de establecimiento permanente lo haremos con una doble clasificación:

- Normativa local versus normativa internacional, esto es Ley Impuesto Renta de No residentes, aprobado por Real decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por un lado, y por otro
- la normativa internacional, básicamente lo señalado por el Modelo de Convenio de la OCDE. No hay que olvidar las acciones adoptadas en esta materia en el seno de la iniciativa BEPS.

2.1. Concepto según normativa local en la imposición directa

Hay que señalar que el establecimiento permanente hay que diferenciarlo de las sociedades o entidades filiales de una empresa extranjera en que no tiene personalidad jurídica propia distinta de la propia de su "casa central", pero lo cierto es que el EP aunque no disponga de personalidad jurídica si dispone de cierta "personificación fiscal" en el territorio donde ejerce sus actividades.

Como señala el autor indicado parece razonable que el Estado en donde se generan las rentas y en definitiva la renta tenga ciertas expectativas de hacer tributar las mismas, las obtenga una sociedad constituida y establecida en el mismo, o la obtenga entidades no residentes que "aparentemente" no tienen ninguna presencia "física" pero que sin embargo es capaz de generar esas rentas que huyen hacia la "casa central".

..//..



Laura María Rodríguez-Borlado Domínguez
Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

1. Introducción: las garantías del crédito tributario
2. La solidaridad tributaria pasiva
3. La responsabilidad tributaria
 - 3.1. Naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria
 - 3.2. Tipos de responsabilidad
4. Responsabilidad solidaria en el IRNR

Bibliografía.

CONTENIDO

1. Introducción: las garantías del crédito tributario

El Código Civil (en adelante, CC), en su artículo 1.911, consagra el principio de responsabilidad patrimonial universal, como un principio esencial en el derecho de crédito, al establecer que "Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros". Puede suceder, no obstante, que el patrimonio del deudor no sea suficiente para la satisfacción del crédito, tornándose ineficaz este principio de responsabilidad patrimonial universal.

Surge entonces la necesidad de establecer otros medios a fin de garantizar el cobro de los créditos por parte del acreedor, algunos de los cuales nacen de la autonomía de la voluntad de las partes, mientras que otros vienen establecidos en normas concretas. En el caso de la Administración Tributaria, como un acreedor más, aunque un acreedor peculiar por el tipo de créditos que pretende cobrar (créditos tributarios) y por estar dotada de autotutela, el ordenamiento tributario ha establecido una serie de instrumentos jurídicos con el fin fundamental de garantizar la ejecución del crédito tributario (dejamos, por tanto, fuera de este concepto

de garantías del crédito tributario las facultades especiales de la Administración tributarias dirigidas a la determinación y liquidación de la deuda). En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, STS) de 19 de abril de 2003, Sala de lo Contencioso (Recurso de Casación nº 5327/1998), explica de la siguiente forma las garantías del crédito tributario:

"Con el fin de garantizar, asegurar, reforzar, en suma, conseguir que las obligaciones tributarias sean cumplidas, nuestro Derecho Tributario regula diversas instituciones que se pueden sistematizar del siguiente modo:

1. *Utilización de sujetos pasivos peculiares, que no existen en el Derecho privado, como son los sujetos sustitutos, con retención o sin ella, y los sujetos retenedores, sin sustitución, además del sujeto contribuyente que es el que ha realizado el hecho imponible (...). La justificación de la existencia jurídica de los sujetos sustitutos y retenedores es puramente funcional y pragmática.*
2. *Establecimiento de la solidaridad en la sujeción pasiva, cuando dos o más personas concurren en la realización del hecho imponible (...).*
3. *Declaración legal de sujetos responsables solidarios o subsidiarios, que a pesar de no realizar el hecho imponible, y no ser, por tanto, sujetos pasivos, se les obliga junto a estos a pagar solidaria o subsidiariamente las deudas tributarias (...). La justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales, de determinadas personas (liquidadores, síndicos, etc).*
4. *Incorporación de diversas garantías, como son la prelación de créditos (...), hipoteca legal tácita (...), afeción real (...), derecho de retención de las mercancías respecto de los impuestos que gravan su tráfico (...) y, por último, avales bancarios, hipotecas o prenda sin desplazamiento en los supuestos de suspensión, fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias, líquidas, exigibles y vencidas (...). La justificación de estas garantías es la de vigorizar el crédito tributario, utilizando a tal efecto instituciones traídas del Derecho de Obligaciones general".*

..//..



María José Sánchez Barbero
Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

1. Introducción
2. Treaty shopping
3. La cláusula del beneficiario efectivo
4. Cláusulas derivadas de la Acción 6 del Proyecto BEPS
5. Modificación simultánea de los convenios de doble imposición: la convención multilateral normas antiabuso en la normativa interna
6. Conclusiones

Bibliografía

CONTENIDO

1. Introducción

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua recoge, dentro de la definición del término "abuso", el concepto de "abuso de derecho" como el "Ejercicio de un derecho en sentido contrario a su finalidad propia y con perjuicio ajeno".

Este abuso de derecho no es algo ajeno al ámbito tributario, tanto en el ámbito interno como en las operaciones en que intervienen obligados tributarios residentes en varios Estados, siendo en este último caso dicha materia objeto de tratamiento en los convenios de doble imposición.

El abuso de derecho precisa de la conjunción de un conjunto de circunstancias objetivas de las que resulte que, pese al cumplimiento formal de los requisitos establecidos por la norma, no se ha conseguido el objetivo perseguido por esta, y de un elemento subjetivo, consistente en la voluntad de obtener una ventaja derivada de la norma mediante la producción artificial de las condiciones que se requieren para su obtención.

La doble imposición jurídica internacional se define como el resultado de la exigencia de dos impuestos de naturaleza similar por dos Estados distintos a un mismo contribuyente respecto de un mismo hecho y en el mismo ejercicio.

Para luchar contra el efecto pernicioso que esta situación tiene sobre los intercambios comerciales internacionales surgen los convenios de doble imposición con el fin de asignar la potestad tributaria sobre el gravamen de las rentas obtenidas por ciudadanos residentes de uno o ambos de los Estados firmantes de aquéllos y evitar que una misma renta sea gravada de forma simultánea en dos Estados al mismo tiempo, el Estado de la fuente y el Estado de residencia.

Sin embargo, al mismo tiempo que una renta puede ser gravada de forma simultánea, un uso no previsto del convenio lleva en ocasiones a determinar que la renta no quede gravada en ninguno de los Estados intervinientes en su generación.

Los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante, MCOCDE) decían en su versión anterior a enero de 2003 que:

"El propósito de los convenios de doble imposición es promover, mediante la eliminación de la doble imposición, intercambios de bienes y servicios y el movimiento de capital y personas; ellos no deberían, sin embargo, ayudar a la elusión o evasión".

Este fenómeno de la "doble no imposición" se produce, generalmente, cuando los obligados tributarios realizan una interpretación abusiva de las disposiciones del convenio, lo que se conoce como *treaty shopping*.

Las prácticas de *treaty shopping* suelen afectar con carácter general a tres tipos de rentas: dividendos, intereses y cánones.

Por ello, hasta la versión de 2017, el MCOCDE atacaba estas prácticas fiscales perniciosas a través del recurso a la figura del beneficiario efectivo.

..//..



Clemente Checa González
Universidad de Extremadura (Dpto. Derecho Público)

SUMARIO

1. Introducción
2. La gobernanza fiscal. Alcance y medidas adoptadas para intentar hacerla efectiva
3. Análisis crítico de las diversas medidas tomadas para hacer efectiva la gobernanza fiscal
4. El derecho a una buena administración en la esfera tributaria

Referencias bibliográficas.

RESUMEN

El buen gobierno fiscal, basado en los principios aplicables al gobierno corporativo, busca alcanzar la existencia de una mayor seguridad jurídica. A esa idea inicial se han añadido después otros elementos que complementan la gobernanza fiscal, como la responsabilidad social corporativa, el cumplimiento cooperativo en materia tributaria, el proyecto BEPS, en particular su acción 12, que exige revelar los mecanismos de planificación fiscal agresiva, y el Programa de garantía de cumplimiento tributario internacional, que pretende evaluar los riesgos fiscales de los grandes grupos de empresas multi-nacionales. Con todo ello se pretende conseguir la más adecuada cooperación recíproca entre las administraciones tributarias y los ciudadanos. Para que este sistema funcione de forma correcta es imprescindible que las Administraciones cumplan escrupulosamente el “principio de buena administración”, lo que, desafortunadamente, no siempre sucede en las Administraciones tributarias españolas.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Como bien ha escrito Herrera Molina la noción integral de “gobernanza fiscal” es el resultado de un proceso de aluvión en el que han confluído diversos factores, tales como el concepto de buen gobierno, aplicado en primer lugar en la esfera de las ciencias empresariales (corporate governance) para pasar después al ámbito de la ciencia política (public governance)

3, la responsabilidad social corporativa (RSC o corporate social responsibility), el cumplimiento cooperativo en materia tributaria (co-operative compliance), y el proyecto BEPS, en especial la acción 12, relativa al disclosure of aggressive tax planning, y el denominado cumplimiento corporativo en materia tributaria (corporate compliance), plasmado en España en la norma UNE 19602.

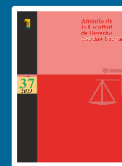
Paso a analizar sintéticamente cada uno de referidos factores, concluyendo este trabajo con el análisis del “derecho a una buena Administración”, que es fundamental para alcanzar el objetivo de una adecuada gobernanza fiscal.

2. LA GOBERNANZA FISCAL. ALCANCE Y MEDIDAS ADOPTADAS PARA INTENTAR HACERLA EFECTIVA

Desde hace unas décadas, como han puesto de relieve Canelo Álvarez y Cu-billo Pérez de Ayala⁴, las instituciones financieras y los gobiernos, así como las empresas o personas que desean invertir, tienen en consideración si se cumplen las directrices y normas del buen gobierno en las organizaciones, siendo en este contexto en el que comenzaron a surgir ciertas recomendaciones, pautas y normas encaminadas a fomentar y regular el buen gobierno de las sociedades.

A este respecto, la OCDE agrupó los principales puntos en común del go-bierno corporativo en sus países miembros y publicó en el año 1999 los “Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE”, con el objetivo de disponer de un referente internacional para legisladores, inversores y otros actores interesados, documento que fue luego ampliamente remodelado en el año 2004, incluyéndose ya en esta revisión referencias a la gobernanza fiscal en lo que atañe a la responsabilidad de los administradores de las sociedades, al ser éstos, como ha señalado Gascón Catalán⁵, los máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas.

..//..



Rosa Galapero Flores
Universidad de Extremadura (Dpto. Derecho Público)

SUMARIO

1. Situación actual de la España rural vaciada
2. ¿Sirven las medidas fiscales para incentivar a la población a trasladar su residencia a un territorio despoblado?
3. Regulación de medidas fiscales para combatir la despoblación en la normativa del IRPF
4. Medidas fiscales establecidas en las Comunidades Autónomas para su aplicación al gravamen autonómico en el IRPF
5. Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades para las empresas como incentivo para asentarse en territorios despoblados
6. La financiación de las Comunidades Autónomas para el futuro y la dimensión población de los territorios, su incidencia en los tributos cedidos

Referencias bibliográficas.

RESUMEN

Desarrollo de las medidas fiscales para combatir la despoblación de los territorios despoblados en los impuestos que gravan la renta, IRPF e Impuesto sobre Sociedades. Incidencia de la fiscalidad en la repoblación de territorios despoblados. Competencias normativas de las Comunidades Autónomas en la promulgación de beneficios fiscales de carácter autonómico en el ámbito del IRPF.

CONTENIDO

1. SITUACIÓN ACTUAL DE LA ESPAÑA RURAL VACIADA

La despoblación del medio rural es una de las realidades más severas de las que confluyen en este marco de regresión demográfica nacional, pero con peculiaridades estructurales que deben ser tenidas en cuenta. La causa principal del problema de despoblación de la mayoría de las provincias y zonas rurales radica, sin duda, en las menores oportunidades económicas en ellas frente a otros sitios de España o el extranjero. Pero una parte no mínima del problema deriva de la bajísima natalidad y mayor grado de envejecimiento de las tierras que sufren este fenómeno.

El vaciamiento de la mayor parte del territorio español, además de provocar un grave problema de desequilibrio socio territorial, compromete también las cuentas públicas –encarecimiento de los costes de prestación de servicios públicos y sostenimiento de infraestructuras-, y supone una pérdida de potenciales activos de riqueza por el desaprovechamiento de recursos endógenos.

Como se ha indicado en el Documento elaborado por la Comisión de Despoblación de la Federación Española de Municipios y Provincias,

“El Estado de las autonomías no ha supuesto una ruptura con el modelo territorial español de concentración de población en el centro y el eje mediterráneo, ni con la polarización rural-urbana, ni ha generado modelos territoriales nuevos capaces de fortalecer la capacidad de fijar y atraer población de los núcleos intermedios prestadores de servicios de ámbito comarcal, a partir de la activación económica de las potencialidades de sus territorios. Hoy los riesgos demográficos se acumulan en función de la ruralidad de las provincias y comarcas, y de su exposición al efecto de atracción y concentración de las capitales de provincia, de comunidad y a las áreas metropolitanas”.

La España rural se desangra demográficamente a un ritmo medio de cinco habitantes menos cada hora. Esa es la dramática radiografía que arrojan los datos del Instituto Nacional de Estadística y que colocan a 14 de las 50 provincias españolas en situación crítica, con el 80% de sus municipios en grave riesgo de extinción.

El problema, agravado exponencialmente por el envejecimiento progresivo de las zonas rurales, no es nuevo, aunque las soluciones, a golpe de gasto público, lejos de arrojar un rayo de esperanza no permiten ser demasiado optimistas ante el futuro.

..//..

A50

Guía para entender la nueva 'ley Beckham'

Economist & Jurist, N.º 268, 2023



Alejandro Prieto
Senior manager de People Advisory Services en EY

RESUMEN

Se ha simplificado el acceso al régimen fiscal especial, reduciendo el número de periodos impositivos de no residencia en España previos al desplazamiento.

Nº . 246, ABRIL 2023

A51

La imposición sobre el juego

De la regulación a la internalización de las externalidades

Anuario de la Facultad de Derecho, N.º 15, 2022



María Crespo Garrido
Universidad de Alcalá

RESUMEN

La localización del establecimiento permanente de las empresas que ofrecen servicios de juego está siendo objeto de análisis, a la vista de las ventajas fiscales ofrecidas por territorios como Ceuta. Estas diferencias de tributación llevan a calificar a una parte de la doctrina como una práctica propia de competencia fiscal perjudicial, ya que implican una deslocalización de la actividad, como consecuencia de la baja tributación. No obstante, la autonomía financiera de los territorios les permite aplicar normas que atraigan hacia sí aquellas actividades cuya generación de riqueza se pretenda fomentar. A lo largo de este artículo se realiza una revisión de la realidad del negocio del juego en España y se lleva a cabo un rápido estudio de la forma de tributación de las actividades relacionadas con el juego "online" y "off line".

A53

Bizkaia da un paso al frente

Amplía los incentivos fiscales para las inversiones en la producción de obras audiovisuales

Forum fiscal, N.º. 296, 2023



Cristina Puerta Ruiz de Azúa
Abogados - Uría Menéndez

RESUMEN

Con efectos desde el 1 de enero de 2023, y por medio de la Norma Foral 9/2022, de 23 de noviembre, Bizkaia ha actualizado y ampliado los incentivos fiscales para el fomento de la cultura. La autora dedica este artículo a analizar la nueva regulación de estos incentivos fiscales, señalando además las diferencias existentes con medidas similares de otros territorios del entorno.

N.º. 246, ABRIL 2023

A57

Novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el período impositivo 2022 (y II)

Forum fiscal, N.º. 296, 2023



Javier Armentia Basterra
Diputación Foral de Álava (jubilado)

RESUMEN

Iniciada ya la campaña de Renta y Patrimonio 2022, Javier Armentia dedica este artículo a analizar detalladamente las novedades aprobadas en ambos impuestos en los territorios forales.

En esta segunda parte del artículo se exponen algunas novedades en el IRPF, en relación por ejemplo con algunas deducciones, la obligación de autoliquidar el impuesto, o medidas relacionadas con la aplicación de TicketBAI/Batuz, así como las novedades aprobadas en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, que afectan principalmente a los supuestos de bienes o derechos exentos.

N.º. 246, ABRIL 2022

Doktrina Administratiboa

**Doctrina
Administrativa**

Tribunalak

Tribunales

T01

Los pagos satisfechos por los clubes a los agentes de futbolistas y su consideración como retribución encubierta de los jugadores

Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de Contencioso-Administrativo, de fecha 23 de febrero de 2022 (recurso no 603/2019)

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023



Santiago Montilla Ripoll
Abogado

RESUMEN

La Audiencia Nacional analiza la fiscalidad de las retribuciones satisfechas por los clubes de fútbol a los agentes de los jugadores y su interacción con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) de estos últimos, todo ello, a la luz del Reglamento de Intermediarios de la Real Federación Española de Fútbol (RFEF), norma que traspone el Reglamento sobre Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA el 29 de octubre de 2007.

En este sentido, la Sala señala que, en tanto no se acredite que el agente presta un servicio de intermediación dual —tanto para el club como para el futbolista—, deberá entenderse que las retribuciones satisfechas a estos por los clubes lo son por cuenta de los jugadores, debiendo formar parte de las retribuciones de estos últimos, siendo los clubes responsables de practicar las correspondientes retenciones.

T03

El Alcance de la STJUE de 22 de enero de 2022 en relación con las ganancias no justificadas y los recargos del art. 27 LGT

Sentencia del Tribunal Supremo no 1694/2022, de 19 diciembre de 2022 (rec. 2083/2021)



Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 96, 2023

V. Alberto García Moreno
Universitat de València

RESUMEN

El Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la procedencia de las ganancias patrimoniales no justificadas con independencia de que el afloramiento patrimonial se hubiera producido en bienes que se hallen en el extranjero, sometidos a la obligación de informar en el Modelo 720, sin que el pronunciamiento del TJUE de 22 de enero de 2022, que ha motivado la reforma del art. 39.2 LIR y de su equivalente del Impuesto sobre Sociedades, impida continuar aplicando la figura de dichas ganancias no justificadas a períodos en los que estos últimos preceptos estuvieron en vigor.

De ahí que se haya considerado que, sin haber instado la rectificación de la autoliquidación presentada por parte del contribuyente, no proceda anular el recargo por presentación extemporánea y espontánea que hubo de satisfacer el sujeto pasivo como obligación accesoria de la material de pago del gravamen voluntariamente regularizado.

T04

Marketplaces, servicios de mediación online e IVA

LegalToday, portal jurídico de Aranzadi, abril 2023



Fernando Matesanz
Director y fundador
Spanish VAT Services Asesores

CONTENIDO

El pasado 28 de febrero, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) emitió su sentencia en el caso Fénix International (C-695/20). Se trata de una sentencia relevante puesto que afecta a actividades que se llevan a cabo a través del uso de plataformas digitales mediadoras que ponen en contacto a prestadores de servicios con sus clientes, algo muy habitual hoy en día.

La cuestión planteada al TJUE y, por tanto, sobre la que ha tenido que emitir su sentencia se refiere a si puede considerarse que el artículo 9 bis, del Reglamento de Ejecución (282/2011) está ampliando el ámbito de aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA (2006/112), excediendo así sus competencias. En tal caso, podría considerarse inválido.

En otras palabras, se trata de determinar si el artículo 9 bis del mencionado Reglamento ha ido más lejos de lo debido y está estableciendo de facto una disposición legal que no figura en la Directiva del IVA.

Para poder explicar las implicaciones prácticas de la decisión del Tribunal, es necesario explicar de forma breve el contenido del mencionado artículo 28 de la Directiva del IVA junto con el también mencionado artículo 9 bis del Reglamento.

El artículo 28 de la Directiva del IVA establece que en aquellos casos en los que un intermediario actúa en nombre propio (y por cuenta ajena), a los efectos del IVA debe entenderse que dicho intermediario es quien está prestando el servicio al cliente final y no el proveedor subyacente. De esta manera se producirían de forma sucesiva dos prestaciones idénticas. Una del proveedor subyacente a la plataforma mediadora y otra de esta al usuario final. Cada una con sus correspondientes implicaciones en el IVA (facturación, declaración etc.).

Si bien no queremos extendernos en este aspecto, determinar cuándo un mediador actúa en nombre propio no siempre es tarea fácil. De forma inicial se podría decir que esto es así cuando el destinatario del servicio no tiene percepción de estar interactuando con un intermediario, sino con el proveedor principal. No obstante, con las nuevas formas de hacer negocios, esta afirmación no tiene por qué cumplirse siempre.

Por su parte, el artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución establece que en el caso de servicios prestados por vía electrónica (aquellos que se prestan sin apenas intervención humana), es posible señalar de forma expresa que el prestador del servicio es el proveedor subyacente y no el mediador. Sin embargo, esto no será posible en el caso de que el mediador autorice el cargo al cliente o fije los términos y las condiciones generales de la prestación.

En resumen, la aplicación práctica de estos dos artículos que están ligados entre sí podría hacerse de la forma siguiente:

Debemos determinar si estamos ante un servicio prestado por vía electrónica que se presta a través de algún tipo de plataforma mediadora (una app., un marketplace, un portal web etc.) que pone en contacto al prestador del servicio con el cliente y que actúa en nombre propio de acuerdo con las condiciones contractuales;

A los efectos de aplicar el IVA en la operación, se entiende que es la plataforma la que presta el servicio al cliente final. Es decir, el prestador subyacente hará la prestación a la plataforma quien a su vez prestará el servicio al cliente final;

Es posible evitar lo anterior siempre y cuando se mencione en el contrato formalizado entre las partes que existe un proveedor subyacente que es quien realmente presta el servicio y no la plataforma;

No obstante, si la plataforma se encarga de gestionar el pago de los servicios (algo muy habitual) o si establece los términos y condiciones en las que se presta el servicio, no será posible identificar al proveedor subyacente como el prestador, siendo, a todos los efectos, la plataforma la prestadora de dicho servicio al cliente final.

Como hemos señalado anteriormente, la pregunta planteada al Tribunal pretendía aclarar si el artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución amplía el ámbito de aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA. De ser así, estaría excediendo sus competencias de ejecución.

Aunque en un principio uno pueda pensar que el contenido del artículo de Reglamento de Ejecución se excede en su competencia, lo cierto es que el TJUE ha sido claro a este respecto, señalando que dicho artículo busca una aplicación uniforme de lo establecido en la Directiva del IVA en el territorio de la UE y que, por lo tanto, no se pone de manifiesto la existencia de ningún elemento que pueda afectar a la validez de su contenido.

..//..

T05

La prescripción de la responsabilidad tributaria en los supuestos comprendidos en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria



Quincena fiscal, N° 6, 2023

Carlos Romero Plaza
Universidad a Distancia de Madrid
Universidad Católica de Valencia

RESUMEN

Este trabajo tiene como objeto el estudio de la figura de la prescripción tributaria en relación con los supuestos de derivación de responsabilidad contenidos en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria. En concreto, se centrará en analizar las novedades en la materia introducidas por el Tribunal Supremo y por el Tribunal Económico Administrativo Central que suponen un cambio de criterio a la hora de entender, tanto el "dies a quo" a la hora del inicio del cómputo del plazo de prescripción, como las actuaciones que suponen una interrupción de la prescripción.

Nº . 246, ABRIL 2023

T06

Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones con “Non Fungible Tokens” (“NFTs”)



Quincena fiscal, N° 6, 2023

Antonia Jabalera Rodríguez
Universidad de Granada

RESUMEN

Los tokens no fungibles (NFTs) son activos digitales basados en la tecnología de registro distribuido que presentan unas propiedades y características que los hacen únicos, irremplazables e insustituibles por otros con el mismo valor. Desde su aparición, este tipo de tokens han gozado de gran acogida y popularidad, especialmente, en determinados sectores, como el de la creación artística digital. Recientemente, la Dirección General de Tributos se ha pronunciado, por primera vez, acerca de la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones de venta de NFTs. Aprovechando la oportunidad e interés de las Consultas V0486-22, de 10 de marzo, y V2274-22, de 27 de octubre, analizaremos el tratamiento fiscal de las transacciones con NFTs en este impuesto indirecto cuando el creador del NFT procede a su venta a través de una plataforma digital de intermediación o “Marketplace” que opera sobre la base de la tecnología “blockchain”.

T07

La cláusula antiabuso del régimen fiscal de operaciones de reestructuración en el Derecho español. Análisis de la jurisprudencia reciente. Límites a la norma

Cuadernos de Formación-Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 28/2022



María del Mar Rúa Pérez
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Javier Vallejo Garrachón
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Mercedes Arias Horas
Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

1. Abuso de derecho y cláusulas antiabuso en el Derecho de la Unión Europea
 2. Fundamentos del régimen fiscal general de las operaciones de reestructuración en el Derecho español y cláusula antiabuso. Evolución normativa interna y regulación actual
 3. La cláusula antiabuso del régimen especial de reestructuraciones societarias. Jurisprudencia
 4. La cláusula antiabuso en el régimen especial de reestructuraciones societarias. Límites a la norma
- Bibliografía.

CONTENIDO

1. Abuso de derecho y cláusulas antiabuso en el Derecho de la Unión Europea

En los últimos años hemos asistido a un notable incremento de las prácticas que tratan de reducir la carga tributaria en materia de fiscalidad directa. Esta problemática se acentúa cuando la eficiencia fiscal se busca a nivel europeo invocando las libertades europeas para reducir la carga impositiva.

La lucha contra la elusión fiscal se constituye como uno de los asuntos más tratados en materia de fiscalidad nacional e internacional. Prueba de ello son los conocidos trabajos efectuados por instituciones internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) con su trabajo sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS). También destacar el trabajo desempeñado por las instituciones europeas a través tanto de instrumentos legales totalmente vinculantes, como las Directivas, como mediante instrumentos de soft law, como las Comunicaciones de la Comisión.

Las autoridades tributarias nacionales han intentado y continúan intentando poner fin a estas prácticas mediante la codificación o el perfeccionamiento de las cláusulas anti-elusión o antiabuso generales y especiales. Sin embargo, la lucha contra la elusión fiscal no está exenta de límites, como los principios de certeza y seguridad jurídica que amparan al contribuyente.

La cuestión se vuelve aún más complicada cuando la intervención legislativa tiene lugar en los Estados que forman parte de la Unión Europea por la influencia del Derecho europeo, incluyendo la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

En este trabajo estudiaremos cómo las libertades europeas son empleadas para minorar la carga fiscal en materia de imposición directa, más concretamente en las operaciones de fusión y asimiladas, y cómo las instituciones comunitarias y los Estados miembros, mediante la codificación de cláusulas antiabuso, así como el TJUE a nivel europeo y el Tribunal Supremo (TS) en España, a través de su doctrina, pretende ponerle freno en base a la prohibición del abuso del derecho. Los Estados miembros (EEMM) pueden y deben emplear la doctrina como base para adaptar o legislar sus respectivas cláusulas anti-elusivas.

1.1. La planificación fiscal y la economía de opción

El legislador tributario fija determinados hechos como manifestaciones de capacidad económica y, por tanto, gravables, al constituir el hecho imponible previsto en la norma. Lo que ocurre es que en muchas ocasiones el resultado perseguido puede ser alcanzado por otros medios distintos de los normales y ya previstos por el legislador, gracias a la autonomía de la voluntad, situación que se ve ampliada por la protección otorgada a las libertades en Europa. Esta práctica recibe el nombre de economía de opción o planificación fiscal.

..//..

T08

La vulneración del principio de tutela judicial efectiva tras las notificaciones electrónicas



Economist & Jurist, N.º 268, 2023

Carlos M. Castro Ramos
Socio responsable del Área de Derecho Fiscal
RZS Abogados

RESUMEN

Tras la sentencia 147/2022 del Tribunal Constitucional, la Administración deberá utilizar otros medios, independientemente de la notificación electrónica, para hacer comunicaciones a los contribuyentes.

Nº . 246, ABRIL 2023

T09

La reciente jurisprudencia sobre la obligación de utilizar medios electrónicos en las relaciones administrativas

Revista de administración pública, N.º 220, 2023



Ana Sánchez Lamelas
Universidad de Cantabria

RESUMEN

Las personas físicas no tienen, en principio, la obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones públicas. Para imponerles esta obligación la Ley 39/2015 exige en su art. 14.3 la intermediación de un reglamento, habiéndose planteado la duda de si este ha de ser necesariamente un Real Decreto o si también puede ser una Orden Ministerial. Este trabajo analiza críticamente las dudas interpretativas que ha generado esta regulación y la respuesta que ha dado el TS en sus recientes pronunciamientos. La trascendencia de las últimas sentencias del TS sobre este precepto no debe ocultar, sin embargo, que los legisladores han creado al margen de la legislación de procedimiento común una diversidad de regímenes especiales que dan lugar, a su vez, a una diversidad de garantías en defensa de los derechos de los ciudadanos afectados.

T10

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Devolución de lo indebidamente ingresado

Quincena fiscal, N.º 7, 2023



J. Félix García de Pablos
Doctor en Derecho

RESUMEN

La legislación española discriminaba a los ciudadanos no residentes en España, lo que dio lugar a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12), seguida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Surge por tanto la problemática de cómo los contribuyentes pueden obtener la devolución de los ingresos indebidamente abonados, máxime respecto a las liquidaciones firmes.

Nº . 246, ABRIL 2023

T11

A vueltas con las deducciones por innovación tecnológica y el software en el Impuesto sobre Sociedades

Quincena fiscal, N.º 7, 2023



Ignasi Belda
Universitat Oberta de Catalunya

RESUMEN

El presente artículo analiza un reciente –noviembre del 2022– cambio de criterio interpretativo de la Audiencia Nacional. Este cambio es referente a la calificación como innovación tecnológica del desarrollo del software, en el contexto de la aplicación del régimen preferencial establecido en la Ley sobre el Impuesto de Sociedades para el fomento de la I+D+i. Antes del 2022 el tribunal, en consonancia con la Ley, hacía prevalecer la calificación obtenida en el informe motivado emitido para los contribuyentes por el Ministerio de Ciencia e Innovación. A partir del 2022, el tribunal cambia el criterio en base a un informe emitido por el Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. A juicio de este autor, este cambio interpretativo genera una importante indefensión e inseguridad jurídica al contribuyente.

T12

Bienes adjudicados en subasta tributaria

Cauce procesal en caso de vicios ocultos

Quincena fiscal, N.º 7, 2023



Alfonso Mas Ortiz
Doctor en Derecho

RESUMEN

Vamos a analizar el cauce procesal jurídicamente correcto para tratar de que el contribuyente de un bien adjudicado en subasta pública en el ámbito de la ejecución tributaria, que adolece de vicios ocultos no tenidos en cuenta en la valoración efectuada, pueda ver restaurado el daño patrimonial sufrido, toda vez que aunque la adjudicación se lleva a cabo en el seno de un procedimiento tributario, la restitución no debe producirse forzosamente en ese ámbito. El objetivo es encontrar el cauce que nos otorgue mayor celeridad y seguridad jurídica con el menor coste económico.

Nº .246, ABRIL 2023

T13

Tributación de la opción de compra

Economist & Jurist, N.º 269, 2023



Laura Vicente Calvo
Letrado en el área tributaria
Ceca Magán Abogados

José García Portillo
Letrado en el área tributaria
Ceca Magán Abogados

RESUMEN

La jurisprudencia del Tribunal Supremo establece que las ganancias patrimoniales derivadas de la concesión de opciones de compra sobre elementos patrimoniales se deben integrar en la base imponible del ahorro.

Nº . 246, ABRIL 2023