

# NUEVA FISCALIDAD

Número 3 • Julio-Septiembre 2021

ISSN: 1696-0173

## Estudios

El desafío de la fiscalidad de las criptomonedas. Las obligaciones de información en el IRPF

**Mercedes Ruiz Garijo**

La tributación de la conmutación del usufructo en el marco de la partición hereditaria

**Félix Alberto Vega Borrego**

Compensación de bases imponibles negativas, opciones tributarias y principio de regularización íntegra

**Salvador Montesinos Oltra**

El alcance de la responsabilidad del 42.2.a) LGT respecto de las estrategias preparatorias de ocultación o transmisión de bienes previas al devengo de la obligación tributaria principal

**Marta Marcos Cardona**

Avances en la interpretación de la “pertinencia previsible” en el intercambio de información tras los pronunciamientos del TJUE y la DAC 7

**Mercedes Fuster Gómez**

La administración tributaria ante la inteligencia artificial: interrogantes jurídicos y éticos de su utilización contra el fraude fiscal

**Nora Libertad Rodríguez Peña**

## Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La exención del art. 7.p) de la LIRPF respecto de las asignaciones de los diputados del Parlamento Europeo ¿qué dirá el Tribunal Supremo tras su auto de admisión de 14 de julio de 2021?

**Elizabeth Gil García**

De nuevo sobre el derecho a deducir: ¿Hay una casación europea en materia de IVA?

**Marcos Iglesias Caridad**

De nuevo sobre la responsabilidad del representante directo

**Irene Suberbiola Garbizu**

La reactivación del recargo como medio de financiación de las haciendas locales a raíz de la declaración de constitucionalidad del recargo del Ayuntamiento de Barcelona sobre el Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos de Cataluña

**Belén García Carretero**

Responsabilidad subsidiaria por IBI tras la finalización del concurso, cuestiones procesales

**Rosa Fraile Fernández**

Modelo 720, ¿El principio del fin?

**José Manuel Macarro Osuna**

La Audiencia Nacional arroja luz a la polémica generada por los “asuntos daneses” sobre el concepto de “beneficiario efectivo”.

**María del Carmen Cámara Barroso**

La rectificación de la autoliquidación por contravenir el derecho de la UE.

**María García Caracuel**

# NUEVA FISCALIDAD

*Número 3 • Julio-Septiembre 2021*

*Dykinson, S.L.*

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by  
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid  
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69  
e-mail: [info@dykinson.com](mailto:info@dykinson.com)  
<http://www.dykinson.es>  
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:  
Copias Centro

ISSN: 1696-0173  
Depósito Legal: M-32335-2012

## CONSEJO ASESOR

**A. Di Pietro**

*Universidad de Bolonia*

**J. Englisch**

*Universidad de Münster*

**F. Escribano López**

*Universidad de Sevilla*

**M. Fernández Junquera**

*Universidad de Oviedo*

**J. Lasarte Álvarez**

*Universidad Pablo de Olavide*

**P. Marchessou**

*Universidad de Estrasburgo*

**J. Martín Queralt**

*Universidad de Valencia*

**C. Palao Taboada**

*Universidad Autónoma de Madrid*

**J. Ramallo Massanet**

*Universidad Autónoma de Madrid*

**M<sup>a</sup>.T. Soler Roch**

*Universidad de Alicante*

**J.M. Tejerizo López**

*Universidad Nacional de Educación a Distancia*

## CONSEJO DE REDACCIÓN

**Presidente**

**R. Calvo Ortega**

*Universidad Complutense*

**Director**

**I. Merino Jara**

*Universidad del País Vasco*

**Coordinadores**

**J. Calvo Vérguez**

*Universidad de Extremadura*

**M. Lucas Durán**

*Universidad de Alcalá*

**Secretaria**

**M. Ruiz Garijo**

*Universidad Rey Juan Carlos*

## VOCALES

**S. Aníbarro Pérez**

*Universidad de Valladolid*

**M<sup>a</sup>.D. Arias Abellán**

*Universidad Autónoma de Barcelona*

**L. M<sup>a</sup>. Cazorla Prieto**

*Universidad Rey Juan Carlos*

**C. Checa González**

*Universidad de Extremadura*

**G. De la Peña Velasco**

*Universidad Complutense de Madrid*

**E. Eserverri Martínez**

*Universidad de Granada*

**R. Falcón y Tella**

*Universidad Complutense de Madrid*

**Y. García Calvente**

*Universidad de Málaga*

**T. García Luis**

*Universidad de Alcalá*

**A. García-Moncó Martínez**

*Universidad de Alcalá*

**C. García Novoa**

*Universidad de Santiago de Compostela*

**I. García-Ovies Sarandeses**

*Universidad de Oviedo*

**M. González-Cuellar Serrano**

*Universidad Carlos III de Madrid*

**C. M<sup>a</sup>. López Espadafor**

*Universidad de Jaén*

**M<sup>a</sup>.T. Mata Sierra**

*Universidad de León*

**A. Menéndez Moreno**

*Universidad de Valladolid*

**J.R. Ruiz García**

*Universidad de La Coruña*

**B. Sesma Sánchez**

*Universidad de Oviedo*

**E. Simón Acosta**

*Universidad de Navarra*

**J. Zornoza Pérez**

*Universidad Carlos III*

**J.E. Varona Alabern**

*Universidad de Cantabria*

**A. Vázquez del Rey Villanueva**

*Universidad de Navarra*

# JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

## **Imposición directa estatal**

E. García Gil  
*Universidad de Alicante*

## **Imposición indirecta estatal**

M. Iglesias Caridad  
*Universidad de Salamanca*

## **Hacienda Autónoma y Foral**

B. García Carretero  
*Universidad Complutense de Madrid*

## **Hacienda Local**

R. Fraile Fernández  
*Universidad Rey Juan Carlos*

## **Aduanas**

I. Suberbiola Garbizu  
*UPV/EHU*

## **Fiscalidad Europea**

M. Carmen Cámara Barroso  
*Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

## **Fiscalidad Internacional**

J.M. Macarro Osuna  
*Universidad Pablo de Olavide*

## **Procedimientos, derechos y garantías**

M. García Caracuel  
*Universidad de Granada*

## Tribuna

Nuevas tecnologías e inteligencia artificial ..... 11

**Isaac Merino Jara**

*Director*

## Estudios

El desafío de la fiscalidad de las criptomonedas.  
Las obligaciones de información en el IRPF ..... 19

**Mercedes Ruiz Garijo**

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos*

La tributación de la conmutación del usufructo en el marco  
de la partición hereditaria..... 37

**Félix Alberto Vega Borrego**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Madrid*

Compensación de bases imponibles negativas,  
opciones tributarias y principio de regularización íntegra..... 65

**Salvador Montesinos Oltra**

*Profesor Titular de Derecho financiero y tributario  
Universitat de València*

El alcance de la responsabilidad del 42.2.a) LGT respecto de las estrategias preparatorias de ocultación o transmisión de bienes previas al devengo de la obligación tributaria principal .....	109
---	-----

**Marta Marcos Cardona**

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Murcia*

Avances en la interpretación de la “pertinencia previsible” en el intercambio de información tras los pronunciamientos del TJUE y la DAC 7 .....	147
--	-----

**Mercedes Fuster Gómez**

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València*

La administración tributaria ante la inteligencia artificial: interrogantes jurídicos y éticos de su utilización contra el fraude fiscal .....	173
--	-----

**Nora Libertad Rodríguez Peña**

*Personal Investigador en Formación  
Área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Salamanca*

## **Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios**

### ***Imposición directa estatal***

La exención del art. 7.p) de la LIRPF respecto de las asignaciones de los diputados del Parlamento Europeo ¿qué dirá el Tribunal Supremo tras su auto de admisión de 14 de julio de 2021? .....	201
---	-----

**Elizabeth Gil García**

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Alicante*

### **Imposición indirecta estatal**

De nuevo sobre el derecho a deducir:  
¿Hay una casación europea en materia de IVA? ..... 213

**Marcos Iglesias Caridad**

*Profesor contratado doctor.*

*Área de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Salamanca.*

### **Imposición aduanera**

De nuevo sobre la responsabilidad del representante directo.  
ATS de 22 de septiembre de 2021(RCA 11/2021) ..... 221

**Irene Suberbiola Garbizu**

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad del País Vasco - Euskal Herriko Unibertsitatea*

### **Hacienda autonómica y Foral**

La reactivación del recargo como medio de financiación de las haciendas locales a raíz de la declaración de constitucionalidad del recargo del Ayuntamiento de Barcelona sobre el Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos de Cataluña..... 231

**Belén García Carretero**

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad Complutense de Madrid*

### **Hacienda Local**

Responsabilidad subsidiaria por IBI tras la finalización del concurso, cuestiones procesales.  
Análisis de la STSJ CV núm. 413/2021 de 19 de mayo, núm. rec. 22/2021 ..... 243

**Rosa Fraile Fernández**

*Profesora acreditada Titular de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad Rey Juan Carlos*

### **Fiscalidad Europea**

Modelo 720, ¿El principio del fin? ..... 255

**José Manuel Macarro Osuna**

*Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad Pablo de Olavide*

### ***Fiscalidad Internacional***

La Audiencia Nacional arroja luz a la polémica generada por los “asuntos daneses” sobre el concepto de “beneficiario efectivo”. Análisis de la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2021, rec. núm. 1000/2017 .....	275
--	-----

**María del Carmen Cámara Barroso**

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

### ***Procedimientos, derechos y garantías***

La rectificación de la autoliquidación por contravenir el derecho de la UE. STS de 12 de julio de 2021 .....	287
---	-----

**María García Caracuel**

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Granada*

## Nuevas tecnologías e inteligencia artificial

El Plan estratégico de la AEAT para 2020-2023 señala que la Administración Tributaria “siempre ha estado a la vanguardia en la utilización de nuevas tecnologías y esta circunstancia ha experimentado un impulso muy relevante en los últimos años con el desarrollo de nuevas herramientas de selección, obtención y tratamiento de la información y de utilización de inteligencia artificial para la realización de las actuaciones de información y asistencia a los contribuyentes”.

Por esa senda transita, como es natural, la Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021. En dicha Resolución se afirma que “en el contexto de digitalización de las actividades administrativas en el que se mueve la Agencia Tributaria, 2020 ha sido el año en el que se ha empezado a utilizar un nuevo sistema informático que permite interactuar a los obligados tributarios y a sus representantes o asesores con la Inspección sin necesidad del desplazamiento físico a la sede del órgano inspector actuante. La emisión durante el año 2020 de las diligencias de constancia de hechos que habitualmente se utilizan en los procedimientos de comprobación inspectora y que, junto a una conexión por vídeo, permiten que los procedimientos avancen dentro de los plazos establecidos por la Ley General Tributaria, permiten abordar a lo largo del año 2021, con base en las nuevas tecnologías, la posibilidad de que también se utilicen dichos procedimientos para la firma de las actas de inspección”.

Esta forma de actuar por parte de la AEAT se inscribe en una línea general de actuación de otras administraciones públicas. Prueba de ello es, a título de ejemplo, el Real Decreto 688/2021, de 3 de agosto, por el que se modifica el Reglamento general sobre procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones de orden social y para los expedientes liquidatarios de cuotas de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo. Como señala el Dictamen 466/2021 del Consejo de Estado, fechado el 15 de junio de 2021, esa norma introduce un capítulo dedicado a la regulación del procedimiento sancionador originado por una actuación administrativa automatizada. El nuevo capítulo IX se compone de cinco artículos: 43 (disposiciones generales relativas a la actuación administrativa automatizada), 44 (procedimiento promovido por actuación administrativa automatizada), 45 (contenido de las actas de infracción), 46 (notificación de las actas de infracción y alegaciones), 47 (tramitación, instrucción y terminación de los procedimientos sancionadores) y 48 (normas supletorias).

Este nuevo procedimiento, señala: trae “causa de lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que define la actuación administrativa automatizada como “cualquier acto o actuación realizada íntegramente a través de medios electrónicos por una Administración Pública en el marco de un procedimiento administrativo y en la que no haya intervenido de forma directa un empleado público”.

Añade que a la actuación administrativa automatizada hace referencia de forma expresa el artículo 53.1.a), de la Ley 23/2015, de 21 de julio, ordenadora del sistema de Inspección de Trabajo y Seguridad Social que determina cuál debe ser el contenido de las actas y de los documentos iniciadores del expediente sancionador.

Como señala el Consejo de Estado, se “aborda la regulación del procedimiento sancionador iniciado mediante este tipo de actuación, permitiendo que la Inspección de Trabajo y Seguridad Social extienda actas de infracción sin la intervención directa de ningún funcionario, basándose en los datos, antecedentes e informes que obren en sus bases de datos o en las de las entidades que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 16 y 24 de la citada Ley 23/2015, deben colaborar con dicho organismo.

La incorporación de las nuevas tecnologías de la información a la actividad administrativa hace posible esta modalidad de actuación administrativa, que se considera particularmente útil en el ámbito del sistema de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, en el que el análisis masivo de datos para la detección del fraude permite conocer la existencia de determinados incumplimientos de los sujetos obligados, especialmente en materia de Seguridad Social. La constatación de tales incumplimientos no requiere necesariamente la intervención directa de ningún funcionario, pudiendo garantizarse a través de la correspondiente actuación automatizada que el elevado volumen de incumplimientos de la normativa de Seguridad Social detectados y constatados mediante ese análisis masivo de datos, reciba el correspondiente reproche jurídico, mediante el inicio del correspondiente procedimiento sancionador”.

Desde esta perspectiva, dice después, se considera que la regulación proyectada se adecua correctamente a la finalidad perseguida con su aprobación, siendo preciso destacar, en todo caso, que la ausencia de intervención directa de funcionarios públicos en la fase de inicio del procedimiento no excluye su participación ulterior en determinados casos.

Advierte, además, que debe tenerse en cuenta “que aun cuando la actuación automatizada excluye la intervención directa de los funcionarios al inicio del procedimiento, tal actuación ha sido previamente determinada y configurada por personal con funciones inspectoras”.

Dicho Real Decreto, por tanto, según su Preámbulo, responde a la “necesidad de automatizar, en casos concretos, la actividad de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social” para poder actuar ante incumplimientos de los sujetos obligados, especialmente en materia de Seguridad Social, que provocan perjuicios a los

trabajadores afectados y a la propia administración de la Seguridad Social". Se pretende "articular un procedimiento sancionador, ágil, basado en hechos constitutivos de infracción generalmente no controvertidos, y con seguridad jurídica para el administrado".

En materia tributaria el reconocimiento legal de la informática decisional se contiene en el art. 100.2 LGT, que señala que "tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación".

Además, el artículo 96 LGT contempla al uso de tecnologías informáticas y telemáticas. Por un lado, su apartado 3 señala que "los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración Tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración Tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse", y, por otro, su apartado 4 establece que "los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración Tributaria para el ejercicio de sus potestades, habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente."

Ese precepto legal tiene su desarrollo reglamentario a través de los artículos 82 a 86, incluidos en la Sección 3.<sup>a</sup> (Utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las actuaciones y procedimientos tributarios), del Capítulo II, del Título II del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Esta regulación reglamentaria no es exhaustiva, por lo cual debe tenerse presente que la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, consagran el derecho de las personas a relacionarse por medios electrónicos con las administraciones públicas, simplificando el acceso a ellos y reforzando el empleo de las tecnologías de la información y las comunicaciones en las administraciones públicas, para mejorar la eficiencia de su gestión y para potenciar y favorecer las relaciones de colaboración y cooperación entre las mismas. En esa línea, igualmente, importa el Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, que persigue cuatro grandes objetivos: mejorar la eficiencia administrativa, incrementar la transparencia y la participación, garantizar servicios digitales fácilmente utilizables y mejorar la seguridad jurídica.

Concluimos reseñando parte del contenido de la citada Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tribu-

taria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021. De los cinco grandes pilares de dichas directrices nos interesan, a los presentes efectos, dos de ellos:

En relación con el bloque de la información y asistencia la Agencia Tributaria pretende continuar e intensificar un nuevo modelo de asistencia al contribuyente, que se está materializando entre otras en las siguientes actuaciones:

-uno, "consolidación de las denominadas «Administraciones de asistencia Digital Integral» (Addis), como plataformas dirigidas a prestar servicios de información y asistencia por medios electrónicos, mediante la utilización de distintos canales de comunicación virtuales (Asistente Virtual en IVA-AVIVA, Asistente Censal, chat, videollamada, correo electrónico, llamada saliente especializada...) que permitirán adecuar estas tareas al perfil y necesidades de los contribuyentes".

-y dos "implantación de análisis de «Bigato» en el ámbito del IRPF, para la puesta en marcha de un proyecto que trata de reducir, utilizando la experiencia obtenida, los errores del contribuyente al presentar su declaración, en línea con las estrategias internacionales y técnicas «nadie» (dirigidas a alentar y fomentar un comportamiento fiscal correcto) basadas en el enfoque «nadie nadie» (enfoque hacia una mejor comprensión del comportamiento del contribuyente). Mediante técnicas de análisis «BigData», se obtienen las características descriptivas que definen al contribuyente tipo que, en ejercicios anteriores, al presentar su declaración de IRPF no utilizó los datos fiscales que le fueron suministrados y se equivocó al hacerlo, definiéndose un perfil tipo. Se centra en casillas del rendimiento del trabajo y se pretende implantar sistemas de asistencia para alertar a los contribuyentes afectados de manera que se reduzcan los posibles errores en la presentación".

En relación con el bloque de la investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero, la AET está pretendiendo en 2021 se completar "la implantación de una herramienta de gestión de riesgos que sistematiza todos los existentes, delimita colectivos de riesgos y permite un mejor seguimiento del resultado de las actuaciones llevadas a cabo.

En esta línea, hay que destacar los trabajos desarrollados para analizar el valor de los activos y la existencia de riesgos fiscales en personas físicas que son titulares, directa o indirectamente, de patrimonios relevantes significativos.

La Agencia Tributaria continúa trabajando en el desarrollo de modelos de análisis de riesgo que permitan anticipar y optimizar el uso que haya de darse a la nueva información internacional que se reciba, a partir del momento de su recepción, siendo especialmente relevante la experiencia acumulada por la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional".

Es una obviedad decir que la inteligencia artificial está ya muy presente en la sociedad, no sólo en el ámbito privado sino también en el público.

La utilización por la administración tributaria de la inteligencia artificial se enfrenta a muchos retos, entre otros, la necesidad de transparencia y la preservación de la privacidad.

No menores son los desafíos relativos a la adaptación de las garantías ciudadanas “tradicionales”, e, incluso, a la construcción de otras nuevas.

La ampliación de las decisiones automatizadas está incrementándose de manera relevante. El papel de los algoritmos tributarios en la toma de decisiones administrativas también gana en importancia día a día.

En el horizonte se divisan cambios significativos en las formas de gestión administrativa.

**Isaac Merino Jara**

*Director*