

El número 190, primer número del año 2024, de la revista *Crónica Tributaria. Nueva Época* contiene cinco aportaciones doctrinales y dos comentarios de bibliografía que de forma resumida presentamos a continuación. En este número encontramos nuevamente protagonismo de trabajos sobre aspectos tributarios de la digitalización (como el metaverso, la Administración digital y los activos digitales), junto con un trabajo sobre el principio de capacidad económica y otro sobre las perspectivas filosóficas de la fiscalidad.

El primer artículo lleva por título **“Establecimiento permanente, presencia económica/digital significativa y ahora ¿metaexistencia? ¿metapermanencia? ¿presencia virtual significativa?: retos fiscales derivados del metaverso”**, escrito por Antoni Bergas Forteza (Universidad de las Illes Balears). Por una parte, el trabajo analiza la evolución del concepto de establecimiento permanente para hacer frente a los modelos de negocio digitales y lleva a cabo una revisión de los trabajos sobre “presencia económica significativa” y “presencia digital significativa” desarrollados por la OCDE y la UE, respectivamente. Por otra parte, Bergas defiende que dichos conceptos normativos, así como los planteamientos fiscales actuales referidos a la economía digital, pueden ser de aplicación también en el contexto de los nuevos modelos empresariales del metaverso. Es decir, el metaverso no debe implicar en todo caso la búsqueda de nuevas formas de sujeción. Así, cuando estemos ante la aplicación de un mismo modelo de negocio a diferentes realidades, la normativa tributaria exigible sobre los rendimientos económicos que se deriven ha de ser idéntica, como sucede por ejemplo con los negocios basados en la publicidad en línea. En consecuencia, debe analizarse la extrapolación de figuras tributarias internacionales existentes y los planteamientos fiscales derivados de la economía digital a las nuevas realidades tecnológicas y, especialmente, en el ámbito del metaverso.

En opinión de este autor, sin embargo, sería muy adecuado, en relación con las propuestas todavía en fase de desarrollo para la economía digitalizada, incorporar e introducir nuevos conceptos e imposiciones sobre los modelos de negocio surgidos a raíz de los últimos avances tecnológicos, tales como *metaexistencia*, *metapermanencia*, *pospermanencia* o, simplemente, *presencia virtual significativa*. En definitiva, será necesario proceder a una ampliación descriptiva y a una adaptación de los planteamientos existentes de presencia económica y digital significativa, así como a una interpretación laxa de la noción de establecimiento que esté en consonancia con el mundo virtual definido en el metaverso. Con todo ello, el autor llama la atención sobre el hecho de que estamos ante un planteamiento simple e inicial de conceptos fundamentados en la fiscalidad del metaverso, con la finalidad de aproximar los planteamientos normativos existentes a esta nueva realidad.

La segunda aportación doctrinal, firmada por Isabel Gil Rodríguez (Universidad de Salamanca), lleva por título **“Las administraciones de asistencia digital integral en la Agencia Estatal de Administración Tributaria”**. Este trabajo analiza desde una perspectiva crítica el nuevo modelo de asistencia al contribuyente no presencial de

la Agencia Tributaria a través de las ADIs, para determinar cómo ha incidido su creación en la estructura y organización de la AEAT, sus notas características, así como las ventajas e inconvenientes que plantean. Todo ello al objeto de verificar si este nuevo modelo de asistencia contribuye a mejorar la eficacia y eficiencia de la Administración Tributaria, potencia el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, en definitiva, si favorece, en todo caso, el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria.

A juicio de esta autora, *a priori*, sí parece que se haya avanzado en eficacia en algunos aspectos, teniendo en cuenta que los servicios son prestados por parte de funcionarios especializados, en constante formación, así como el notable esfuerzo que se ha realizado por fortalecer la homogeneización y unidad de criterio en la aplicación de las normas tributarias, y su difusión. Asimismo, considera un acierto la localización de las cuatro sedes (Valencia, Vigo, Madrid-Getafe, Granada), para atender a todos los contribuyentes del territorio nacional.

Desde la perspectiva de la agilización de trámites fiscales, Gil Rodríguez plantea algunas reservas, al entender que los servicios ofrecidos por las ADI y, por tanto, sus ventajas beneficiarán sobre todo a los sujetos concededores del sistema tributario, que posean una destacable destreza digital, y a los profesionales tributarios, que ya se relacionan electrónicamente con la Administración Tributaria. Sin embargo, en la práctica, resultarán excluidos de este nuevo modelo de asistencia los sujetos afectados por la brecha digital. En este sentido considera imprescindible mantener y potenciar la asistencia presencial de calidad, para evitar los inconvenientes que plantea la digitalización de la Administración Tributaria para un gran número de sujetos.

Bajo el título, **“Explorando el laberinto fiscal de los activos digitales: el caso de los NFTs”**, Estefanía Harana Suano (Universidad de Cádiz) nos presenta un trabajo que explora las obligaciones tributarias y los riesgos fiscales inherentes a la adquisición, venta y tenencia de NFTs y realiza propuestas de soluciones a futuro. A este fin, el estudio comienza analizando el concepto, el origen y la evolución de los NFTs, continúa con un análisis desde la perspectiva de la fiscalidad directa e indirecta y termina estudiando los riesgos y la prevención del fraude fiscal mediante el control de los criptoactivos.

Entre sus conclusiones cabe destacar la necesidad de adaptar las leyes existentes con el fin de que consideren las características específicas de los NFTs, esto es, su naturaleza digital, su transferibilidad y su valor económico. Asimismo, la autora defiende el establecimiento de mecanismos que garanticen la transparencia en este tipo de transacciones. Esto implica la identificación y registro de las partes involucradas en las operaciones, así como la obligación de informar sobre las transacciones relevantes a las autoridades fiscales, siendo la colaboración entre las autoridades fiscales y las plataformas de NFTs fundamental. En este ámbito, se destaca el papel que puede tener la tecnología *blockchain* en el control de las criptomonedas, proponiendo que la Administración Tributaria intervenga en el control de las criptomonedas mediante la creación de su propio “nodo”, al mismo tiempo que establece una base de datos a nivel global que relacione los *Bitcoins* existentes con sus respectivos propietarios.

En cuarto lugar, este número contiene un artículo sobre **“La protección de la capacidad contributiva en el Derecho de la Unión Europea”** realizado por María

Julia Ildefonso Mendonça (Universitat Pompeu Fabra), en el que se analiza en qué medida el Derecho de la Unión Europea permite y asegura la protección de la capacidad contributiva de las personas físicas en un contexto transfronterizo. Se estudia, en primer lugar, el significado y el valor jurídico del principio de capacidad contributiva, resaltando las diferencias y similitudes en la concepción y concretización de este principio en los Estados miembros, y, en segundo lugar, se examina la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre dos elementos centrales en la consideración de la capacidad contributiva de las personas físicas: los gastos relacionados con la actividad y los gastos relacionados con sus circunstancias personales y familiares. De este análisis jurisprudencial, Ildefonso Mendonça afirma que el Tribunal trata de garantizar que las personas físicas tributen por su renta neta en el seno de la UE, siempre que las situaciones puramente internas sean gravadas de la misma forma.

Ahora bien, pese a este enfoque no se evita en todo caso la existencia de disparidades porque la jurisprudencia se basa en la prohibición de discriminaciones y restricciones, cuyo objetivo es garantizar la libre circulación y no la protección de la capacidad contributiva como tal. Y, en consecuencia, aboga por el perfeccionamiento de la protección del núcleo duro de la capacidad contributiva que requiere una superación del enfoque basado en la prohibición de discriminaciones y restricciones para encontrar anclaje en la propia protección de la dignidad humana, que es uno de los pilares fundamentales del proyecto europeo.

Cierra las contribuciones científicas del número 190, el interesante trabajo que bajo el título “**¿Filosofía o Ciencia de la Hacienda? Notas en torno al libro *Taxation. Philosophical Perspectives***”, nos ofrece el profesor Carlos Palao Taboada (Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario, y Consejero de Montero-Aramburu). Este trabajo recoge, por una parte, una descripción de las principales ideas contenidas en los doce artículos del citado libro y, por otra parte, unas reflexiones de Palao Taboada. En relación con el libro *Taxation. Philosophical Perspectives*, se estructura en dos partes. La primera, titulada convencionalmente “Acerca del sistema fiscal: cuestiones normativas y conceptuales”, comprende siete trabajos, algunos de los cuales tratan efectivamente de cuestiones generales de los impuestos. Otros, sin embargo, versan sobre problemas concretos. La segunda parte, bajo el título de “Política fiscal y formas de imposición: perspectivas filosóficas”, se refiere a tipos específicos de impuestos y a cuestiones relacionadas con la fiscalidad internacional.

En el apartado final de reflexiones, el profesor Palao se plantea la siguiente pregunta: ¿Podrían integrarse estos trabajos en el cuerpo teórico de la tradicionalmente denominada Ciencia de la Hacienda? La respuesta dependerá del concepto que se adopte de Ciencia de la Hacienda y, por tanto, de cuál se considere que es su objeto. Una posibilidad es entender que esa disciplina está formada por los saberes relativos a la Hacienda Pública desde cualquier perspectiva, entendiéndolo, a su vez, por Hacienda Pública la actividad financiera, es decir la obtención de ingresos y la realización de gastos por los entes públicos. Sin embargo, tal concepción de la Ciencia de la Hacienda no ha sido defendida. El núcleo de la Ciencia de la Hacienda ha sido siempre económico, aunque algunas de sus raíces más profundas estén en el fundamento mismo del Estado y, en consecuencia, de la filosofía política, de igual manera que la economía es en gran medida economía política.

Como nos recuerda Palao Taboada, la autonomía científica de las disciplinas financieras ha sido teorizada en España por el profesor Sáinz de Bujanda, sobre la base del criterio de la pureza metodológica y fue esencial para vencer las resistencias al reconocimiento académico del Derecho Financiero. Ahora bien, en nuestros días sería interesante un debate sobre su alcance actual y sobre las relaciones de esta rama del Derecho con otras disciplinas o, en general, de las relaciones de los distintos estudios científicos de la Hacienda Pública entre sí, poniendo en valor lo enriquecedor y lo estimulante que es salir de la zona de confort del campo habitualmente cultivado.

De los manuales y tratados de Ciencia de la Hacienda más reputados en la literatura internacional se desprende, con múltiples matices, un concepto esencialmente económico de esta disciplina. Sin embargo, como afirma Palao, esta concepción no excluye que los estudiosos de esta materia profundicen hasta donde es posible en las cuestiones tratadas hasta sus últimos fundamentos, alcanzando un nivel de abstracción lindante con la filosofía. Si se parte de este concepto de la Ciencia de la Hacienda, varios de los trabajos incluidos en el libro comentado entran en opinión del profesor Palao en el campo de dicha disciplina.

Este número se cierra con la sección de comentarios bibliográficos que contiene dos reseñas o reseñas. La primera ha sido redactada por Virginia Martínez Torres (Universidad de Granada) sobre “**El sistema de relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario**” de Guillermo Sánchez-Archidona. La segunda ha sido elaborada por José Francisco Sedeño López (Universidad de Málaga) sobre “**El sistema tributario ante el reto de la despoblación**” de José Ángel Gómez Requena.

Para finalizar, y como no puede ser de otra manera, agradecemos a todos los lectores que nos siguen, y esperamos que disfruten de este nuevo número de la revista *Crónica Tributaria. Nueva Época*.

Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno

Editoras Ejecutivas de Crónica Tributaria “Nueva Época”