

# El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de energía en España: su díscola base legal europea, sus problemas de compatibilidad como medida equivalente con el reglamento de la Unión Europea y su potencial inconstitucionalidad

**Fernando Serrano Antón**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Cátedra Jean Monnet EU FairTax.  
Universidad Complutense de Madrid (España)*

serranoa@ucm.es | <https://orcid.org/0000-0002-9423-6166>

## Extracto

Este trabajo se centra: (i) en la legitimidad, desde una perspectiva jurídica, del gravamen temporal energético aprobado por el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, considerando el uso de la ley de emergencia; y (ii) en el contraste basado en el derecho y la jurisprudencia del TJUE con la implementación española del gravamen temporal energético sobre los beneficios extraordinarios de los proveedores de hidrocarburos para así determinar su compatibilidad con el derecho europeo. El análisis realizado nos lleva a mantener algunas dudas sobre el mecanismo legal utilizado por la Unión Europea para su aprobación, así como su compatibilidad con las libertades fundamentales de la Unión. También somos críticos con la forma de implantar en España este gravamen temporal energético previsto en el reglamento citado. Tanto el TJUE como el TEDH tendrán la última palabra.

**Palabras clave:** impuesto sobre beneficios extraordinarios; impuesto sobre la energía; contribución temporal de solidaridad; política fiscal de la UE; unanimidad; mayoría cualificada; contribución temporal de solidaridad española; principio de igualdad; no discriminación; principio de proporcionalidad.

Recibido: 12-07-2024 / Aceptado: 03-10-2024 / Publicado: 04-11-2024

Cómo citar: Serrano Antón, F. (2024). El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de energía en España: su díscola base legal europea, sus problemas de compatibilidad como medida equivalente con el reglamento de la Unión Europea y su potencial inconstitucionalidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 201-240. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24119>



# The temporary energy contribution on energy operators' windfall profits in Spain: its controversial European legal basis, its problems of compatibility as an equivalent measure with the European Union regulation and its potential unconstitutionality

Fernando Serrano Antón

## Abstract

This paper focuses: (i) on the legitimacy, from a legal perspective, of the temporary energy levy approved by Council Regulation (EU) 2022/1854, considering the use of emergency law; and (ii) on the contrast based on the law and case law of the CJEU with the Spanish implementation of the temporary energy levy on the extraordinary profits of hydrocarbon suppliers in order to determine its compatibility with European law. The analysis carried out leads us to maintain some doubts about the legal mechanism used by the European Union for its approval, as well as its compatibility with the fundamental freedoms of the Union. We are also critical of the way in which this temporary energy tax provided for in the aforementioned regulation is implemented in Spain. Both the CJEU and the ECHR will have the last word.

**Keywords:** windfall profits tax; energy tax; temporary solidarity contribution; EU tax policy; unanimity; qualified majority; Spanish temporary solidarity contribution; principle of equality; non-discrimination; principle of proportionality.

Received: 12-07-2024 / Accepted: 03-10-2024 / Published: 04-11-2024

**Citation:** Serrano Antón, F. (2024). El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de energía en España: su disclosa base legal europea, sus problemas de compatibilidad como medida equivalente con el reglamento de la Unión Europea y su potencial inconstitucionalidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 201-240. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24119>

## Sumario

1. Introducción y antecedentes
2. La fiscalidad como instrumento de la estrategia energética y del cambio climático de la Unión Europea
3. Restricciones del derecho primario de la Unión Europea a las políticas fiscales energéticas de la Unión y los Estados miembros
4. Base jurídica para la aprobación del Reglamento (UE) 2022/1854
  - 4.1. El controvertido uso del artículo 122 del TFUE
  - 4.2. ¿Por qué no utilizar el artículo 194 del TFUE como base jurídica para la contribución solidaria temporal?
5. El gravamen español sobre beneficios extraordinarios en discusión: cuestiones legales y constitucionales
  - 5.1. Estructura jurídica y alcance de la contribución solidaria temporal española
  - 5.2. Persiguiendo el carácter parafiscal: ¿es constitucional el gravamen temporal sobre los operadores energéticos?
  - 5.3. El principio constitucional de igualdad como restricción al establecimiento de un gravamen sobre las ganancias extraordinarias
6. El principio de proporcionalidad como una restricción al establecimiento de un gravamen a las ganancias extraordinarias
7. Prohibición de restricciones (libertad de establecimiento y libre prestación de servicios) y de discriminaciones en la Unión Europea
8. ¿Puede considerarse la contribución solidaria temporal española como una medida equivalente a la prevista en el Reglamento (UE) 2022/1854?
  - 8.1. La valoración de la base imponible de la contribución solidaria temporal
  - 8.2. La aplicación temporal de la contribución
  - 8.3. El destino de los ingresos recaudados por la contribución
9. Conclusiones

## Referencias bibliográficas

**Nota:** Este trabajo ha sido elaborado dentro de las actividades de la Cátedra Jean Monnet EU FairTax. El autor puede ser contactado a través del siguiente correo electrónico: [serranoa@ucm.es](mailto:serranoa@ucm.es).

## 1. Introducción y antecedentes

La actual crisis energética en Europa consiste en un aumento vertiginoso de los precios del gas que ha afectado también al precio de la electricidad. Los precios de la energía habían aumentado en Europa durante más de un año antes de la invasión rusa de Ucrania en febrero de 2022. Con la recuperación económica de 2021, la demanda mundial de gas natural volvió a los niveles anteriores a la pandemia y superó la oferta. Los precios europeos del gas natural aumentaron notablemente tras la invasión ilegítima de Ucrania y subieron tras las restricciones rusas a las exportaciones en junio de 2022. Dado que muchas centrales eléctricas funcionan con gas, los recortes en el suministro de gas natural provocaron un aumento de los precios de la electricidad, con el consiguiente incremento de los costes de las empresas y de los hogares por los gastos de energía.

Para algunas empresas, este aumento de los precios de la energía ha sido oportunista. Muchos operadores de energía han visto aumentar sus ganancias y el valor de sus acciones, obteniendo así rentas derivadas del aumento de los precios del carbón, el petróleo y el gas natural. Esto ha llevado a la obtención de ganancias inesperadas en el sector energético, que son rentas que no provienen de acciones directas y planificadas por una empresa, sino de cambios externos inesperados en las condiciones del mercado.

Al mismo tiempo, y aparte de lo anterior, los países se encuentran bajo distintas presiones presupuestarias debido a la recuperación económica post-COVID-19; las ayudas para los hogares y empresas vulnerables debido a los altos precios de la energía; la necesidad de contener la inflación; el mantenimiento de la seguridad energética, y la transición a las energías renovables.

Teniendo esto en cuenta, el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, de 6 de octubre de 2022, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los altos precios de

la energía<sup>1</sup>, incluye la introducción de un gravamen a los beneficios extraordinarios. Dicho de otra manera, y siguiendo el tenor literal del reglamento, se trata de una contribución solidaria temporal que grava el sector de los combustibles fósiles en un marco armonizado para evitar los efectos negativos en el mercado energético europeo causados por medidas nacionales descoordinadas. La contribución solidaria sobre el sector de los combustibles fósiles define los beneficios extraordinarios basándose en el método de los ingresos medios (Nicolay *et al.*, 2023, p. 8). El extraño proceso de toma de decisiones fue iniciado por la Comisión Europea al proponer un paquete de medidas de emergencia para mitigar los altos precios de la energía para los consumidores vulnerables en virtud del artículo 122 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). La propuesta de la Comisión sobre la contribución solidaria temporal fue adoptada por el Consejo en el sorprendente plazo de un mes.

En España, se aprobó la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias<sup>2</sup>, supuestamente para reforzar el denominado «Pacto de Rentas», que busca beneficiar a los más desfavorecidos y vulnerables en el escenario económico inflacionista y de crisis energética. En el artículo 1 se reguló el establecimiento de una contribución temporal sobre los proveedores de energía. Es importante señalar que esta contribución solidaria temporal inició su trámite legislativo antes de la aprobación del Reglamento (UE) 2022/1854. Por lo tanto, el procedimiento legislativo español tuvo que acomodar algunos aspectos legales para que pudiera ser considerado una medida nacional equivalente a la contribución temporal de la UE, prevista en el citado reglamento.

En las páginas que siguen nos proponemos analizar:

- La legitimidad de la contribución solidaria temporal desde una perspectiva jurídica considerando el uso de una norma prevista para una emergencia para adoptar el reglamento del Consejo y la base jurídica para su aprobación.
- La legislación y jurisprudencia europeas en contraste con el gravamen español sobre los beneficios inesperados obtenidos por los proveedores de hidrocarburos para determinar su compatibilidad con la legislación europea.
- La contribución solidaria temporal española teniendo en cuenta las críticas vertidas por el mundo jurídico en dos aspectos: su supuesta constitucionalidad y su validación como medida nacional equivalente.

<sup>1</sup> DOUE 261, de 7 de octubre de 2022. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-M-2022-81456#:~:text=La%20contribuci%C3%B3n%20solidaria%20temporal%20debe,energ%C3%A9tica%20en%20el%20mercado%20interior>

<sup>2</sup> BOE de 28 de diciembre. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2022-22684>

## 2. La fiscalidad como instrumento de la estrategia energética y del cambio climático de la Unión Europea

Antes de estudiar la contribución solidaria temporal, resulta necesario conocer las competencias de la UE en materia de energía para identificar la base jurídica y la interacción entre energía y fiscalidad. El suministro de energía y los impuestos están estrechamente relacionados. En el marco europeo, los impuestos –principalmente, el IVA y los impuestos especiales– representan una parte sustancial del precio final de los productos energéticos, particularmente, en el sector de los combustibles. Por ello, la fiscalidad debería desempeñar un papel clave en la consecución de los objetivos establecidos por la UE y sus políticas energéticas y de cambio climático (Liobikienė *et al.* (2019); Traversa y Wolff, 2016, p. 387). Un ejemplo de lo anterior se plasmó en la contribución solidaria temporal aprobada a través del Reglamento (UE) 2022/1854.

La Comisión Europea, en el año 2023, se comprometió a adoptar políticas que contribuyesen a los retos establecidos en el Pacto Verde Europeo, en particular, lograr la neutralidad de carbono para 2050 y acelerar y facilitar la transición de los combustibles fósiles hacia tecnologías de energías renovables y limpias<sup>3</sup>. La Comisión Europea también se encuentra impulsando el mercado interior de la energía para hacer que la energía sea más segura, más sostenible y más asequible<sup>4</sup>. La Comisión, sobre el particular, ha manifestado que:

si bien cada país de la UE elige su propia combinación energética, existen reglas comunes que se aplican al mercado energético de la UE. Estas van desde normas para garantizar que la cadena de suministro de energía sea lo más eficiente y segura posible hasta el establecimiento de objetivos en materia de eficiencia energética, energías renovables e interconexiones transfronterizas<sup>5</sup>.

La directiva sobre impuestos energéticos de la UE contiene normas para gravar los productos energéticos utilizados como combustible para motores, combustible para calefacción y electricidad<sup>6</sup>. Sin embargo, la directiva ya no está alineada con el marco regulatorio y los

<sup>3</sup> Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. The European Green Deal. COM(2019) 640 final. 11 de diciembre de 2019.

<sup>4</sup> Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Energy 2020: A Strategy for Competitive, Sustainable and Secure Energy. COM(2010) 639 final. 10 de noviembre de 2010.

<sup>5</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones. *Una estrategia marco para una Unión Energética resiliente con una política de cambio climático orientada al futuro*. COM(2015) 080 final. 25 de febrero de 2015.

<sup>6</sup> Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el marco comunitario de fiscalidad de los productos energéticos y de la electricidad.

objetivos políticos de la UE en el área del clima y la energía. Por ejemplo, no existe ningún vínculo entre los tipos impositivos mínimos de los combustibles y su contenido energético o sus emisiones de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>). La directiva tampoco refleja la combinación actual de productos energéticos en el mercado de la UE. Por ejemplo, un examen de las normas de esta directiva nos lleva a concluir que la actual exención fiscal obligatoria para el combustible utilizado en el transporte aéreo y marítimo internacional no se ajusta a los objetivos climáticos de la UE, ya que no tiene en cuenta su impacto en el medioambiente. Al mismo tiempo, la exención puede aumentar la carga fiscal para otros sectores y hogares, al tiempo que genera un estado de desigualdad entre los diferentes modos de transporte<sup>7</sup>. Por lo tanto, los Estados miembros deben realizar esfuerzos para racionalizar el uso de beneficios fiscales, aunque solo sea para preservar la capacidad de generar ingresos para sus presupuestos.

Dadas las circunstancias, la Comisión está llevando a cabo una revisión de la directiva sobre fiscalidad de la energía para identificar la forma en la que se gravan los productos energéticos en la UE y garantizar que se reflejen mejor los retos climáticos previstos por la UE. En este contexto, el paquete «Objetivo 55» (*Fit for 55*), tal y como ha sido diseñado por la Comisión Europea, contiene un conjunto de propuestas para revisar y actualizar la legislación de la UE y establecer nuevas iniciativas con el objetivo de garantizar que las políticas de la UE estén en consonancia con los objetivos climáticos acordados por el Consejo y el Parlamento Europeo. El Objetivo 55 se refiere a la pretensión de la UE de reducir las emisiones netas de gases de efecto invernadero (GEI) en, al menos, un 55 % para 2030. Su objetivo es alinear la legislación de la UE con el objetivo de 2030<sup>8</sup>. El 25 de abril de 2023 se adoptaron los siguientes cinco instrumentos legales como parte del citado paquete Objetivo 55:

- Una revisión de la directiva sobre el sistema de comercio de emisiones.
- Una revisión de la directiva de aviación.
- Una modificación del reglamento de transporte marítimo de seguimiento, información y verificación.
- Un reglamento por el que se crea un Fondo Social para el Clima.
- Un reglamento por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera de carbono (MAFC o CBAM, por sus siglas en inglés, *carbon border adjustment mechanism*).

<sup>7</sup> Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (2021). *La fiscalidad en apoyo de la transición verde: una visión general y una evaluación de las prácticas fiscales existentes para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero: informe final*. Oficina de Publicaciones. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/343194>

<sup>8</sup> DOUE L 130, de 16 de mayo de 2023. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L:2023:130:TOC>

El paquete tiene como objetivo proporcionar un marco coherente y equilibrado para alcanzar los objetivos climáticos de la UE. Garantiza una transición justa y socialmente equitativa y mantiene y refuerza la innovación y la competitividad de la industria de la UE. Lo hace garantizando al mismo tiempo la igualdad frente a los operadores económicos de terceros países que sustentan la posición de la UE como líder en la lucha global contra el clima. Este es el marco legal básico en el que se incluye la aprobación de la contribución solidaria temporal para los operadores energéticos. Junto con todo ello, debe incluirse el argumento adicional, que no es otro que la ley de emergencia de la UE.

### **3. Restricciones del derecho primario de la Unión Europea a las políticas fiscales energéticas de la Unión y los Estados miembros**

Los Estados miembros de la UE deben enfrentar numerosas limitaciones a su soberanía fiscal, en particular, las derivadas del derecho internacional y de los tratados de la UE, así como por los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio (OMC)<sup>9</sup> y los tratados para evitar la doble imposición internacional<sup>10</sup>. Sin embargo, las restricciones más importantes que afectan a los impuestos derivados de los tratados de la UE son la prohibición de las ayudas estatales y la vulneración de las libertades fundamentales de la UE<sup>11</sup>.

El artículo 110 del TFUE impide a los Estados miembros gravar los productos originarios de otros Estados miembros con más impuestos que los productos nacionales similares, y el artículo 111 prohíbe a los Estados miembros conceder subvenciones a la exportación en forma de devoluciones de impuestos, al señalar que «los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o

---

<sup>9</sup> Los límites derivados de los acuerdos integrantes de la OMC generalmente se refieren a la imposición indirecta, como los ajustes fiscales en frontera y los derechos de aduanas. Cfr. artículos II y III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT, del inglés *General Agreement on Tariffs and Trade*). También tienen que ver con la energía y los acuerdos comerciales bilaterales, y así lo tratan Biermann y Brohm (2004).

En lo que se refiere a los acuerdos integrantes de la OMC y la energía, véanse Cottier (2009); Selivano-va (2007).

Consúltense también el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS, GATS en sus siglas en inglés, *General Agreement on Trade in Service*), sobre todo, el artículo 2, y el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC), en particular, el artículo 4. Véase Schön (2004).

<sup>10</sup> Consúltense Lang (2013), Reimer y Rust (2015).

<sup>11</sup> Véase Dashwood *et al.* (2011). Véase también la STJCE de 3 de abril de 1968, asunto C-28-67, caso Molkerei-Zentrale (NFJ094220).

indirectamente». Se debe velar por aplicar tanto la prohibición de no discriminación como la de concesión de subvenciones a través de devoluciones, a la vista de la actual regulación de la UE sobre la energía y el reglamento por el que se aprueba la contribución solidaria principal. Sin embargo, el artículo 110 del TFUE es una disposición que se ha aplicado en numerosas ocasiones por la jurisprudencia del TJUE en procedimientos de infracción por algunos Estados miembros de la UE, lo que demuestra que, a la vista de los cambios habidos, debe tenerse muy en cuenta en el ámbito de la fiscalidad de la energía por si concurre alguna situación discriminatoria.

Como se ha explicado a tenor del contenido del artículo 110 del TFUE, ningún Estado miembro debe imponer directa o indirectamente a los productos de otros Estados miembros ningún impuesto interno de cualquier tipo que exceda del impuesto directa o indirectamente a productos nacionales similares. Además, ningún Estado miembro impondrá a los productos de otros Estados miembros ningún impuesto interno de tal naturaleza que proporcione una protección indirecta a sus productos. Así ha sido declarado por el TJUE, que consideró que el artículo 110 del TFUE completa las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente. Su objetivo es garantizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia mediante la eliminación de todas las formas de protección que puedan resultar de la aplicación de impuestos internos que discriminen los productos procedentes de otros Estados miembros<sup>12</sup>.

El artículo 110 del TFUE solo puede aplicarse si en el mercado de referencia existe un bien nacional competidor. Por lo tanto, un tratamiento específico y diferenciado de los bienes importados en comparación con los bienes nacionales es un requisito primordial para su aplicación. Evaluar la comparabilidad es un paso esencial en el análisis, ya que puede surgir discriminación no solo entre productos importados y nacionales que son idénticos, sino también entre aquellos que son simplemente «similares»<sup>13</sup>. Dicho de otro modo, si los productos son comparables y están sujetos a un trato diferente, el Estado miembro no tiene ninguna posibilidad de justificar esta diferencia, como ocurre con otras libertades fundamentales, como la libertad de circulación de personas y de servicios (Terra y Wattel, 2005, p. 85).

Con respecto a la fiscalidad de la energía y el posible conflicto entre el artículo 110 del TFUE y los objetivos políticos destinados a regímenes fiscales diferenciados según el tipo de energía producida o utilizada, cabe señalar que el TJUE ya ha admitido que las fuentes de energía no son necesariamente comparables. En el caso *Air Liquide*, el TJUE no consideró que un impuesto sobre la fuerza motriz fuera contrario al artículo 110 del TFUE porque:

---

<sup>12</sup> STJCE de 15 de junio de 2006, asuntos C-393/04 y C-41/05, caso *Air Liquide Industries Belgium, SA* (NFJ094222).

<sup>13</sup> STJCE de 8 de abril de 2008, asunto C-167/05, caso *Comisión contra Reino de Suecia* (NFJ028102).

El hecho de que la exención concedida se refiera a los motores utilizados para el transporte de gas natural no es suficiente para demostrar que el impuesto es discriminatorio, ya que [...] no parece que el gas natural sea un producto análogo al gas industrial ni un producto que compita con él<sup>14</sup>.

Cabría preguntarse si se podrían tener en cuenta elementos que no están vinculados a las características intrínsecas del producto y/o a su sustitución por otros productos según los consumidores, como el método y el lugar de producción, para establecer que las fuentes de energía difieren a efectos del artículo 110 del TFUE. La respuesta a esta pregunta es crucial para evaluar la discrecionalidad jurídica que se deja a los Estados miembros para utilizar impuestos indirectos para promover la energía basada en fuentes renovables (electricidad) frente a la energía clásica producida a partir de recursos fósiles y uranio (energía nuclear).

Además, podría estar justificado, según los objetivos de la política energética de la UE antes mencionados, favorecer no solo ciertas formas de producción de energía, sino también ciertos procesos de distribución. De hecho, existen pruebas de que la distancia del transporte y el voltaje son los dos parámetros principales que causan pérdidas de electricidad; así, las redes de alto voltaje en toda la UE, que es el medio de transporte de energía preferido, tienen desventajas desde una perspectiva ambiental, ya que producen cierto desperdicio de energía y un aumento de los costos.

Por lo tanto, utilizar los impuestos para fomentar la producción local de energía podría ser parte de una política energética sólida (OCDE, 2019). Esto implica que los regímenes fiscales nacionales diseñados para lograr ese objetivo sean compatibles con el artículo 110 del TFUE. Desde esta perspectiva, cabría preguntarse si la producción local de electricidad podría considerarse como un tipo de electricidad diferente a la producida más lejos del lugar de consumo. Esta pregunta específica aún no ha sido abordada explícitamente por el TJUE. Sin embargo, el tribunal ya se pronunció sobre la legislación nacional sobre impuestos energéticos que diferencia entre métodos de producción. En el caso Outokumpu, el TJUE reconoció que:

El artículo [110] no impide que el tipo de un impuesto interno sobre la electricidad varíe según la forma en que se produce la electricidad y las materias primas utilizadas para su producción, en la medida en que esta diferenciación se base, como se desprende del propio tenor de las cuestiones prejudiciales, en consideraciones medioambientales<sup>15</sup>.

Sin embargo, no está claro si un impuesto que grava la energía en función de la distancia entre el lugar de producción y el lugar de consumo podría asimilarse a un impuesto que varía

<sup>14</sup> STJCE de 15 de junio de 2006, asuntos C-393/04 y C-41/05, caso Air Liquide Industries Belgium, SA (NFJ094222), apartado 56.

<sup>15</sup> STJCE de 2 de abril de 1998, asunto C-213/96, caso Outokumpu Oy (NFJ074722), apartado 31.

según el proceso de producción. De hecho, se podría argumentar que tal sistema tendría necesariamente la consecuencia de gravar la energía importada con una tasa más alta que la energía producida internamente. En el mismo caso, el TJUE también afirmó que el Tratado de la UE (TUE) impide que un impuesto especial que forma parte de un sistema nacional de tributación sobre las fuentes de energía se aplique a la electricidad de origen nacional a tipos que varían según su método de producción, mientras que se aplica a la electricidad importada un tipo fijo, cualquiera que sea su método de producción<sup>16</sup>.

A la luz de esta jurisprudencia, un impuesto sobre la energía basado en la distancia en la que se encuentra su lugar de producción podría considerarse una discriminación de facto<sup>17</sup>. Teniendo en cuenta la primacía de los objetivos del mercado interior sobre la legislación de los Estados miembros, parece bastante probable que una medida fiscal interna (como un impuesto sobre la electricidad basado en el lugar de producción) que implique una discriminación de facto entre bienes nacionales e importados sea considerada incompatible con el artículo 110 del TFUE. Esto se aplicaría a menos que el TJUE considerase aceptable justificar la diferenciación por consideraciones ambientales<sup>18</sup>. Por lo tanto, una medida de este tipo debería adoptarse en el ámbito de la UE, por ejemplo, modificando la Directiva 2003/96/CE, sobre fiscalidad de la energía, o el Reglamento (UE) 2022/1854, que aprueba la contribución solidaria temporal.

## 4. Base jurídica para la aprobación del Reglamento (UE) 2022/1854

### 4.1. El controvertido uso del artículo 122 del TFUE

El reglamento del Consejo sobre una intervención de emergencia para hacer frente a los altos precios de la energía<sup>19</sup>, adoptado el 30 de septiembre de 2022, propuso la introducción de una contribución solidaria temporal para el sector de los combustibles fósiles, basada en el gravamen de los beneficios inesperados, de acuerdo con el artículo 122.1 del TFUE. Este artículo, que se considera la base legal de la citada contribución, establece lo siguiente:

Sin perjuicio de otros procedimientos previstos en los Tratados, el Consejo, a propuesta de la Comisión, podrá decidir, en un espíritu de solidaridad entre los Estados miembros, las medidas adecuadas a la situación económica, en caso de que surjan dificultades graves en el suministro de determinados productos, en particular en el ámbito de la energía.

<sup>16</sup> *Idem*, apartado 41.

<sup>17</sup> *Idem*, apartado 36.

<sup>18</sup> STJCE de 24 de febrero de 2015, asunto C-512/13, caso Sopora (NFIJ057315), apartado 27.

<sup>19</sup> Véase <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022R1854&qid=1690458396226>

Los Estados miembros Estonia, Hungría y Polonia expresaron sus dudas sobre la utilización del artículo 122 del TFUE y, en el voto por mayoría cualificada, dos Estados, Polonia y Eslovaquia, votaron en contra de la aprobación del citado reglamento del Consejo.

La relación entre las instituciones de la UE y los Estados miembros se basa en competencias. Dentro de sus atribuciones, el derecho de la UE tiene primacía sobre el derecho nacional y los Estados miembros deben cumplirlo. La UE, por otra parte, no puede exceder su mandato ni se permite a las instituciones europeas apartarse de las normas y procedimientos establecidos en los tratados en el ejercicio de sus competencias<sup>20</sup>.

En la propuesta de reglamento del Consejo, de 14 de septiembre de 2022, ya se reconocía «el carácter políticamente sensible de la propuesta», así como «la urgencia de su elaboración para que el Consejo pudiera adoptarla a tiempo», con lo que se pretendía justificar que no se llevara a cabo una consulta específica al respecto con las partes interesadas ni una evaluación de impacto. La verdad es que los augurios tras la primera propuesta del Consejo no eran precisamente los mejores en términos de legalidad y oportunidad.

Especialmente en el contexto del debate europeo sobre la introducción de este tipo de contribuciones o impuestos sobre los beneficios inesperados a otros sectores a través de la base legal utilizada para el Reglamento (UE) 2022/1854, hay que tener en cuenta que su naturaleza se encuentra muy próxima a los impuestos sobre la renta, si bien con dos especialidades: ni se precisa la unanimidad en el Consejo de la UE ni existe obligación de que el Parlamento Europeo manifieste su opinión. Las diferencias entre la directiva y el reglamento consisten en que las directivas definen el marco y la orientación general para los nuevos impuestos sobre la renta, mientras que un reglamento es un acto jurídico vinculante que todos los Estados miembros de la UE deben implementar en su totalidad, sin flexibilidad alguna. Además, una directiva es un acto jurídico que establece un objetivo que deben alcanzar todos los países de la UE. Sin embargo, queda a discreción de cada país promulgar su propia legislación para lograr este objetivo. En el presente caso, en el que se ha utilizado el reglamento, se ha introducido cierta flexibilidad al proveer a los Estados miembros con una opción. Así, el legislador español ha optado por aprobar una medida equivalente a la contribución solidaria temporal, ya que así lo permite el Reglamento (UE) 2022/1854 a los Estados miembros, siempre que se respeten los fundamentos del reglamento de la UE, y en lugar de la aplicación del reglamento de la UE de forma directa<sup>21</sup>.

Volviendo a las raíces del contexto económico de la norma europea, los Estados miembros se enfrentaron a algunas perturbaciones en el suministro de gas natural en el año 2022,

<sup>20</sup> Véanse Erdős y Czoboly (2022); Garben y Govaere (2017, pp. 5-8); Lammers y Kuźniacki (2023); Ligneux (2023); Van Brederode y Casano (2023).

<sup>21</sup> Para obtener más información sobre los diferentes tipos de legislación, véase [https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation\\_en](https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_en)

lo que provocó un aumento de los precios del gas natural y la electricidad. El Consejo de la UE sostuvo que esta situación constituía una grave dificultad en el suministro de productos energéticos de gas y electricidad en el sentido del artículo 122.1 del TFUE<sup>22</sup>. En particular, el objetivo del uso del reglamento consistiría en evitar medidas nacionales no coordinadas que pudieran afectar al funcionamiento del mercado interior de la energía. Además, los ingresos deberían ayudar a financiar las medidas de los Estados miembros en apoyo de los consumidores más vulnerables de electricidad, como los hogares, las pymes y las industrias con un uso intensivo de energía.

El Consejo mantuvo que este esfuerzo coordinado era necesario para garantizar que la crisis no provocase daños duraderos para los consumidores y la economía, preservando al mismo tiempo la sostenibilidad de las finanzas públicas<sup>23</sup>. La normativa aprobada relativa al gravamen sobre los beneficios extraordinarios tiene carácter general con ciertas opciones para los Estados. Es decir, contiene medidas opcionales para los Estados miembros y, al igual que las directivas, les concede libertad nacional en muchos aspectos, como, por ejemplo, la aprobación de medidas equivalentes, que deberían ser objeto de posterior análisis sobre su grado de compatibilidad. Esto nos hace plantearnos dudas sobre hasta qué punto el objetivo de coordinación y no dispersión normativa entre los Estados miembros de la UE se ha conseguido.

Volviendo sobre la base jurídica, la redacción del artículo 122 del TFUE es muy ambigua y confusa, pero el presupuesto de facto para utilizar este mecanismo consiste literalmente en «graves dificultades en el suministro de determinados productos, especialmente en el ámbito de la energía». ¿Esta circunstancia se dio en octubre de 2022? ¿Es suficiente que se produzcan algunas interrupciones en el suministro de gas natural que provoquen un aumento de los precios? Así, la doctrina mantiene que la decisión de utilizar el artículo 122 del TFUE para introducir la contribución solidaria temporal por parte de la UE podría haber sido analizada con mayor profundidad (Lammers y Kuźniacki, 2023). Es cierto que se podría considerar que la crisis de la UE es consecuencia de la guerra de Ucrania, de la inflación y de la pospandemia de la COVID-19 que dio origen a los fondos *NextGeneration*, aunque esto, lógicamente, no tenga que ver con dificultades severas en el suministro de determinados productos en el ámbito de la energía.

El artículo 122 del TFUE puede calificarse de instrumento jurídico que no estimula ni promueve la legitimación democrática de las instituciones comunitarias al no exigir la unanimidad de todos los Estados miembros ni la opinión del Parlamento Europeo. Algunos estudiosos van más lejos cuando argumentan que el uso de este tipo de instrumentos legales en la UE da lugar a una falta de legitimidad democrática. Además, entienden que puede considerarse

<sup>22</sup> Reglamento (UE) 2022/1854, página 4 (7).

<sup>23</sup> *Idem*, página 4 (6).

una interferencia de la UE en la política fiscal de los Estados miembros que es contraria a la atribución de competencias realizada por los Estados miembros.

#### 4.2. ¿Por qué no utilizar el artículo 194 del TFUE como base jurídica para la contribución solidaria temporal?

En epígrafes anteriores hemos criticado el uso del artículo 122 del TFUE como base legal para la aprobación del Reglamento (UE) 2022/1854. De hecho, no haber utilizado como base jurídica para la aprobación de la contribución solidaria temporal el artículo 194 del TFUE resulta muy controvertido, ya que es *lex specialis* en el ámbito de la energía. Recordemos el contenido del artículo 194 del TFUE:

1. En el contexto del establecimiento o funcionamiento del mercado interior y teniendo en cuenta la necesidad de preservar y mejorar el medio ambiente, la política energética de la Unión tendrá como objetivo, en un espíritu de solidaridad entre los Estados miembros:

- a) garantizar el funcionamiento del mercado de la energía;
- b) garantizar la seguridad del abastecimiento energético en la Unión;
- c) promover la eficiencia y el ahorro energéticos y el desarrollo de fuentes de energía nuevas y renovables; y
- d) promover la interconexión de las redes energéticas.

2. Sin perjuicio de la aplicación de otras disposiciones de los Tratados, el Parlamento Europeo y el Consejo, actuando con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, establecerán las medidas necesarias para alcanzar los objetivos a que se refiere el apartado 1.

No afectarán al derecho de un Estado miembro a determinar las condiciones de explotación de sus recursos energéticos, su elección entre diferentes fuentes de energía y la estructura general de su suministro energético, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 192, apartado 2, letra c).

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, el Consejo, por unanimidad, con arreglo a un procedimiento legislativo especial y previa consulta al Parlamento Europeo, establecerá las medidas a que se refiere dicho apartado cuando sean esencialmente de carácter fiscal.

La doctrina ha mantenido, con carácter general, que este artículo 194 del TFUE es más adecuado que el artículo 122, que ha sido la base jurídica para aprobar la aportación temporal de solidaridad mediante el Reglamento (UE) 2022/1854. La realidad es que no se

produjeron en los años 2021 y 2022 graves dificultades de suministro. Por otro lado, evitar la aplicación del artículo 194.3 del TFUE supone también eliminar la regla de la unanimidad para asuntos fiscales que, como se ha analizado, no se produjo en la aprobación del reglamento en discusión y supone que el texto legal no tuviera que ser examinado por el Parlamento Europeo (Bertocco, 2023).

Esta reflexión debería haberse hecho en ambas instituciones europeas, es decir, la Comisión Europea al preparar la propuesta y el Consejo de la UE al aprobarla. Se debería haber analizado si era posible haber adoptado una decisión menos restrictiva y un mecanismo menos gravoso para los ciudadanos europeos. Además, la falta de identificación de la base jurídica adecuada produce consecuencias prácticas. La ilegalidad del acto resultante puede impugnarse ante el TJUE en virtud de los artículos 263 y 267 del TFUE. Además, tal como establece el artículo 277 del TFUE, aunque haya expirado el plazo previsto en el párrafo sexto del artículo 263, cualquiera de las partes de un litigio en el que se cuestione un acto de alcance general adoptado por una institución, órgano u organismo de la UE podrá recurrir al TJUE alegando la inaplicabilidad de dicho acto por los motivos previstos en el párrafo segundo del artículo 263.

En otro orden de cosas, un Estado miembro podría exponerse a un procedimiento de infracción al incumplir las obligaciones establecidas por el Reglamento (UE) 2022/1854. Un ejemplo de ello podría ser España al haber violado el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4.3 del TUE al no seguir la literalidad del contenido jurídico del reglamento de la UE sobre la contribución temporal solidaria. Lógicamente, el Estado miembro en cuestión podría defenderse de estas acusaciones invocando la ilegalidad del Reglamento (UE) 2022/1854 y motivándolo, como se indicó anteriormente.

Sin embargo, como ha afirmado el TJUE, el tribunal también podría encontrar medidas nacionales contrarias al derecho de la UE si existieran alternativas menos restrictivas<sup>24</sup>. Además, queda demostrado que la carga de la prueba no exige que los Estados miembros demuestren que ninguna otra medida concebible podría alcanzar el mismo objetivo.

Adicionalmente, existe un argumento extra que ha sido utilizado por el TJUE para evitar la valoración de la decisión jurídica adoptada por los Estados. Se trata de la doctrina del error manifiesto. El criterio del error manifiesto fue aplicado por el TJUE (Gran Sala) en la evaluación de una de las directivas fiscales de la UE, en concreto, la Directiva 2006/112/CE<sup>25</sup>:

Se entiende que, cuando el legislador de la UE adopta una medida fiscal, debe tomar decisiones políticas, económicas y sociales, y clasificar intereses divergentes

<sup>24</sup> STJCE de 28 de abril de 2009, asunto C-518/06, caso Comisión contra Italia (NSJ029214), apartados 45-49.

<sup>25</sup> STJUE de 7 de marzo de 2017, asunto C-390/15, caso RPO (NFJ065625), apartado 54.

o realizar evaluaciones complejas. En consecuencia, en ese contexto debe concedérsele una amplia facultad de apreciación, de modo que el control jurisdiccional del cumplimiento de las condiciones previstas en el apartado anterior de esta sentencia debe limitarse al control del error manifiesto.

En conclusión, como se ha podido observar, existen diferentes opiniones sobre la base jurídica de la contribución solidaria temporal que crean inseguridad jurídica y confusión, lo que ha llevado a los operadores energéticos a impugnar el mecanismo legal para introducir este gravamen. Por ello, el TJUE deberá decidir sobre la base legal adoptada para aprobar el Reglamento (UE) 2022/1854, y así reponer la seguridad jurídica en esta materia<sup>26</sup>.

## 5. El gravamen español sobre beneficios extraordinarios en discusión: cuestiones legales y constitucionales

### 5.1. Estructura jurídica y alcance de la contribución solidaria temporal española

A la vista del Reglamento (UE) 2022/1854 y su contraste con las medidas equivalentes aprobadas por los Estados miembros, España ha sido probablemente el único país que ha utilizado una categoría no tributaria de carácter tan estrafalario y extraño como es la contribución temporal solidaria. El resto de los Estados miembros otorga carácter fiscal al citado gravamen.

El gravamen temporal sobre operadores energéticos es la implementación de la contribución temporal energética prevista por el Reglamento (UE) 2022/1854. Ahora bien, como tendremos ocasión de ver, se diferencia enormemente del citado reglamento y de las medidas introducidas por el resto de los Estados miembros de la UE, lo que pone a las empresas españolas en una peor condición respecto a sus competidores europeos para tal fin.

El nuevo gravamen temporal se califica legalmente como una prestación patrimonial de carácter público no tributario (PPPNT) con sujeción a lo dispuesto en la ley que lo aprueba y, adicionalmente, a las leyes generales presupuestarias y tributarias. Las «prestaciones tributarias» pueden definirse como tributos recaudados coercitivamente para financiar el gasto público, y las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias son todas las demás contribuciones recaudadas coercitivamente por el Estado, que sirven a fines de interés general. En el artículo 1 de la Ley 38/2022 se regula el establecimiento de una contribución temporal a los proveedores de energía en forma de PPPNT. Esto se justifica, según

<sup>26</sup> Véase Valle (2022).

se indica en el preámbulo de la ley, por la necesidad de reforzar el Pacto de Rentas en un momento de inflación creciente. Se considera que esta finalidad es de interés general, por lo que, a tenor del legislador, resulta adecuado utilizar este instrumento no tributario de intervención estatal en la economía. Se centra en el sector de los proveedores del sector energético, según se indica, porque son los que más se han beneficiado del aumento de los precios de los carburantes.

Según lo dispuesto en esta ley, la contribución solidaria es temporal para los años 2023 y 2024. Sin embargo, la propia ley exige que el Gobierno analice los resultados del gravamen en el último trimestre de 2024 y evaluará si debe mantenerse de forma permanente<sup>27</sup>. La Comisión Europea, sobre el carácter temporal del gravamen, ha insistido en su carácter temporal, y ello para no perjudicar las inversiones de estos operadores energéticos y preservar el mercado interior.

Según el artículo 1.1 de la Ley 38/2022, grava a las siguientes personas durante los ejercicios 2023 y 2024:

- Las personas o entidades que tengan la consideración de operador principal en los sectores energéticos de acuerdo con las Resoluciones de 10 de diciembre de 2020, de 16 de diciembre de 2021 y de 9 de junio de 2022. Tendrán la consideración de operadores principales en los sectores energéticos las personas o entidades que desarrollen en España actividades de producción de crudo de petróleo o gas natural, minería de carbón o refino de petróleo y que generen, en el año anterior al del nacimiento de la obligación de pago de la prestación, al menos el 75 % de su volumen de negocios a partir de actividades económicas en el ámbito de la extracción, la minería, el refinado de petróleo o la fabricación de productos de coquería a que se hace referencia en el Reglamento (CE) 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas NACE revisión 2 y por el que se modifica el Reglamento (CEE) 3037/90 del Consejo y determinados reglamentos de la CE sobre aspectos estadísticos específicos.

<sup>27</sup> En cuanto al carácter temporal de este tipo de medidas, tal y como establecen la ley y el reglamento comunitario por el que se aprueba la aportación solidaria temporal, cabe señalar que su origen está ligado a su ejecución por un plazo de dos años. Sin embargo, una enmienda durante el procedimiento parlamentario añadió el apartado 13 al artículo 1, que dice lo siguiente:

13. En el último trimestre de 2024, el Gobierno realizará una revisión de los resultados del impuesto y evaluará si debe mantenerse de forma permanente. Esta revisión considerará la situación de los sectores afectados, la evolución de los precios de los productos energéticos y el efecto acumulativo de la tasa junto con el Impuesto sobre Sociedades. Previamente, en el último trimestre de 2023, el Gobierno elaborará un informe intermedio correspondiente al primer año de aplicación de la tasa.

Para terminar con el elemento subjetivo del hecho imponible, de acuerdo con el artículo 1.2 de la Ley 38/2022, estarán exentas del pago del gravamen las personas y entidades a las que se refiere el primer párrafo del apartado anterior en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al año 2019 sea inferior a 1.000 millones de euros.
- Que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente, respectivamente, a los años 2017, 2018 y 2019, derivado de la actividad que hubiera determinado su consideración como operador principal de un sector energético no exceda del 50 % del total del importe neto de la cifra de negocios del año respectivo.

Cuando las personas y entidades a que se refiere el apartado 1 formen parte de un grupo fiscal que tribute en el régimen de consolidación fiscal en el IS, el importe neto de la cifra de negocios se determinará por referencia a dicho grupo.

El importe de la prestación que habrá que pagar será el resultado de aplicar el porcentaje del 1,2 % a una base que será igual al importe neto de la cifra de negocios derivada de la actividad que el pagador desarrolla en España y que figura en la declaración del IS del año natural anterior al año en el que se paga el gravamen. En caso contrario, se tomará en consideración el importe neto de la cifra de negocios del año 2022 para la tasa de 2023 y la de 2023 para la tasa de 2024.

Para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios se excluirán determinadas cuantías, como las correspondientes al Impuesto sobre los hidrocarburos, el impuesto especial de Canarias sobre los combustibles derivados del petróleo, los impuestos adicionales sobre carburantes y carburantes de Ceuta y Melilla y algunos ingresos correspondientes a actividades que impliquen suministro a precios regulados.

La obligación de satisfacer la PPPNT nacerá el día 1 de enero del año natural, y se realizará de la siguiente forma<sup>28</sup>:

- Pago anticipado del 50 %. Dentro de los primeros 20 días naturales del mes de febrero del año en el que corresponda el pago, se efectuará un anticipo por un monto equivalente al 50 % del gravamen. Si en ese momento no se conoce definitivamente el importe neto de la cifra de negocios, cosa bastante probable, se «estimarà» según un método de cálculo fiable. Esto podrá resultar de las cuentas

<sup>28</sup> La Orden HFP/94/2023, de 2 de febrero, aprobó el modelo 795, «Gravamen temporal energético. Declaración del ingreso de la prestación», y el modelo 796, «Gravamen temporal energético. Pago anticipado», estableciéndose las condiciones y el procedimiento para su presentación.

anuales debidamente formuladas o de los trabajos de auditoría de elaboración y formulación de las cuentas anuales<sup>29</sup>.

- El pago final se realizará dentro de los primeros 20 días naturales del mes de septiembre del año en el que se deba pagar, deduciéndose el importe del pago anticipado anterior.

La exacción, gestión, recaudación y verificación del pago del gravamen sobre los operadores energéticos se llevará a cabo por la Delegación Central para Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria. El sistema sancionador y la revisión administrativa de los actos relativos a la contribución solidaria temporal se ajustarán a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

En el artículo 1.7 de la Ley 38/2022 se señala que «el importe de la prestación y su pago anticipado no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades». Adicionalmente, se señala que el importe de la prestación y su pago anticipado no serán objeto de repercusión económica, directa o indirecta.

El texto legal también se refiere a que quienes están obligados a pagar el gravamen no pueden repercutir el coste a terceros (sus clientes) ni directa ni indirectamente. El cumplimiento de esta prohibición será verificado por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC), y su incumplimiento constituirá una infracción muy grave (no tributaria) que será sancionada con una multa por el procedimiento sancionador general equivalente al 150 % de la cantidad repercutida<sup>30</sup>. Se trata de otra de las consideraciones de imposible cumplimiento y control de esta PPPNT. No se puede controlar que un operador pueda, vía precio, repercutir los costes en el precio final del producto.

El artículo 17 del reglamento señala cómo deben utilizar los Estados miembros las cantidades recaudadas por la aplicación de esta contribución solidaria. Así, el destino de esos

---

<sup>29</sup> La Agencia Tributaria española ha recaudado 817,4 millones de euros por el pago anticipado de 2023 de la contribución temporal a las empresas energéticas. Véase <https://www.hacienda.gob.es/Gabine-teMinistro/Notas%20Prensa/2023/CONSEJO-DE-MINISTROS/21-02-23-NP-CMIN-DATOS-ANTICIPO-GRAVAMENES-A-LA-BANCA-Y-LAS-ENERGETICAS.pdf>

<sup>30</sup> Artículo 2.7 de la Ley 38/2022:

Corresponde a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, sin perjuicio de las competencias del Banco de España y de la obligación de éste de colaborar con la misma, la comprobación del cumplimiento de la obligación a que se refiere el párrafo primero [en el que se hace constar que no puede haber repercusión vía precios], así como, en su caso, la tramitación y resolución de los procedimientos sancionadores por incumplimientos de la misma.

Es decir, el supervisor le proporciona información, como ya está haciendo, pero la responsabilidad de la vigilancia recae en la CNMC.

fondos recaudados deberá asegurar un «impacto suficientemente oportuno» a través de la adopción y desarrollo de múltiples medidas que favorezcan y promuevan el establecimiento de: medidas de apoyo financiero a los clientes finales de energía y, en particular, a los hogares vulnerables, para mitigar los efectos de los elevados precios de la energía; medidas de apoyo financiero que contribuyan a una reducción del consumo de energía; medidas de apoyo financiero para ayudar a las empresas de industrias de gran consumo de energía que inviertan en energías renovables, inversiones estructurales en eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización, y medidas de apoyo financiero que promuevan la autonomía energética de la UE<sup>31</sup>.

Resulta de gran importancia recordar que el reglamento establece un deber de información acerca del efectivo destino de los ingresos percibidos por la contribución solidaria de tal manera que pueda velarse por la correcta utilización de estos ingresos conforme a los objetivos pretendidos en su establecimiento. Hasta el momento, en España no se ha dado información sobre este capital asunto.

Una de las características más importantes de la contribución solidaria temporal española consiste en que la recaudación de esta tasa energética se destinará, de acuerdo con el artículo 1.11 de la Ley 38/2022, a la adopción de determinadas medidas de apoyo financiero destinadas, entre otras finalidades, a<sup>32</sup>:

- Mitigar el costo de la energía para los clientes finales, especialmente los hogares vulnerables.
- Reducir el consumo de energía y promover inversiones en energías renovables, inversiones estructurales en eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización.
- Apoyar a las empresas que consumen mucha energía, siempre que realicen inversiones en energías renovables e inversiones estructurales en eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización.
- Desarrollar la autosuficiencia energética en inversiones de acuerdo con el plan *RePowerEU*, la acción europea conjunta sobre energías renovables y eficiencia energética.
- Reducir los efectos adversos de la crisis energética, incluido el apoyo a la protección del empleo y el reciclaje y la formación continua de la mano de obra.
- Invertir en eficiencia energética y energías renovables, incluidos proyectos transfronterizos, y en el mecanismo de financiación de energías renovables de la UE

<sup>31</sup> Véanse los párrafos 11 y 12 del preámbulo del Reglamento (UE) 2022/1854.

<sup>32</sup> Véanse los párrafos 56 y 57 del Reglamento (UE) 2022/1854.

establecido en el artículo 33 del Reglamento (UE) 2018/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018.

A tenor de la naturaleza jurídica del diseño de este gravamen, existe la sospecha de que se intenta neutralizar la aplicación de los convenios internacionales de doble imposición. Resulta claro que, al no clasificar la contribución solidaria temporal como impuesto, evidentemente no se puede invocar la aplicación de los mismos. Tal y como recoge el artículo 2.1 del modelo de convenio fiscal de la OCDE, dichos acuerdos se aplican a los «impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio», característica que, *de lege data*, no concurre, según el artículo 1 de la Ley 38/2022. El hecho de estar así diseñado reduce drásticamente la competitividad de los grupos españoles respecto a los grupos extranjeros, y también respecto del tamaño de los grupos, ya que afecta a quienes facturan más de 1.000 millones de euros. En todo caso, estas cuestiones están judicializadas, por lo que habrá que esperar a la correspondiente sentencia sobre estos temas.

## 5.2. Persiguiendo el carácter parafiscal: ¿es constitucional el gravamen temporal sobre los operadores energéticos?

La categoría de las PPPNT se ha diseñado de manera oportunista y calculada<sup>33</sup>, ya que, como se verá, se trata de flexibilizar los límites legales a los que están sujetos los tributos, en particular, los que tienen que ver con el interés público genérico, la legalidad y la coercitividad. La jurisprudencia constitucional ha justificado la interpretación de la legitimidad de una PPPNT, y el legislador español ha desarrollado un repertorio de PPPNT respaldadas por dicha jurisprudencia<sup>34</sup>. Este desarrollo jurisprudencial sobre las PPPNT se debe a que la

<sup>33</sup> STC 185/1995, de 14 de diciembre (rec. de inconstitucionalidad núm. 1405/1989 –NFJ0003833–).

<sup>34</sup> SSTC 102/2005, de 20 de abril (NFJ019864); 121/2005, de 10 de mayo (NFJ020183), y 122/2005, de 11 de mayo (NFJ062645). Véanse también las SSTC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), apartados 15 y 16, sobre prestación laboral por incapacidad temporal, caso de cotización patronal; 83/2014, de 29 de mayo (NCJ058541), apartado 3, referido al descuento sobre el volumen de ventas de productos farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud o «margen farmacéutico», también analizado en las SSTC 44/2015, de 5 de marzo (NCJ059623), apartado 5; 62/2015, de 13 de abril (NCJ059834), apartado 5; 139/2016, de 21 de julio (NCJ061471), apartado 6, sobre las cotizaciones de los usuarios en el caso de determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud; 167/2016, de 6 de octubre (NCJ061718), apartado 4; 174/2016, de 17 de octubre (NCJ061782); 187/2016, de 14 de noviembre (NCJ061856); 188/2016, de 14 de noviembre (NCJ061857); 196/2016, de 28 de noviembre (NCJ061888); 197/2016, de 28 de noviembre (NCJ061889), y 198/2016, de 28 de noviembre (NCJ061890), que se refiere a pagos para cubrir el coste de los planes de ahorro y eficiencia energética correspondientes al sector eléctrico. Véanse también las SSTC 5037/2015, de 23 de noviembre (rec. de cas. núm. 4091/2013 –NFJ091179–), y 5036/2015, de 24 de noviembre (rec. de cas. núm. 232/2014 –NFJ061194–).

Y la última sentencia del TC español 63/2019, de 9 de mayo (rec. de inconstitucionalidad núm. 739/2018 –NCJ064062–).

legislación tributaria general, incluida la Ley de tarifas y precios públicos de 1989, entendió que no era necesario abordar este mecanismo en su forma no tributaria hasta 2017. Finalmente, fue la disposición final undécima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público, la que reformuló la disposición adicional primera de la LGT, bajo el epígrafe «Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias», señalando que estas prestaciones patrimoniales públicas pueden tener carácter tributario o no tributario<sup>35</sup>.

Por ello, algunos estudiosos opinaron que se modificó la disposición adicional primera de la LGT para superar la controversia sobre el régimen jurídico de las tarifas que se pagaban por los servicios públicos de titularidad pública, especialmente, en el ámbito municipal. Sin embargo, volviendo a la jurisprudencia del TC citada anteriormente (STC 185/1995, de 14 de diciembre), las PPPNT habrían avanzado poco sin el precursor inmediato de esta regulación para las entidades locales.

Una idea básica derivada de la jurisprudencia del TC, en especial, de la STC 63/2019, de 9 de mayo (NCJ064062), consiste en diferenciar el nombre que el legislador ha utilizado para la aprobación del gravamen y su verdadera naturaleza jurídica. Por ello, hay que usar de forma quirúrgica la delimitación entre nombre y verdadera naturaleza jurídica, porque el *nomem iuris* utilizado por el legislador no vincula automáticamente a los jueces y tribunales. Serán estos los que deben identificar la verdadera naturaleza de las categorías jurídicas que manan del régimen jurídico-legal, ya que, dependiendo de la categoría tributaria identificada, el conjunto de los principios, garantías y derechos constitucionales también son distintos<sup>36</sup>.

Sin embargo, ¿cómo se puede comprobar si las PPPNT son esencialmente impuestos o no? ¿Existe algún principio constitucional que restrinja al Parlamento para su aprobación? ¿Cuáles son los límites legales? ¿Se puede establecer una metodología para determinar la verdadera naturaleza de una prestación?

Lo que claramente importa para determinar la verdadera naturaleza de las PPPNT es su marco de control constitucional, ya que este difiere según si las prestaciones se clasifican como tributos o no<sup>37</sup>. Los tributos también se justifican constitucionalmente al incluir un hecho imponible que es indicativo de capacidad económica, siendo su fin el sostenimiento del gasto público. Si esto no fuese suficiente, además, el sistema tributario se organiza sobre la base de los principios establecidos en el artículo 3 de la LGT, que establece que: «La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad», y en algunos otros como el principio de buena regulación del artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de

<sup>35</sup> Véase Cubero Truyo (2018).

<sup>36</sup> Véanse Bacigalupo Sagesse (2015); Gómez-Ferrer Rincón (2015).

<sup>37</sup> Véase Martínez Sánchez (2019).

octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas, y también acuñado por la jurisprudencia del TS<sup>38</sup>.

Las PPPNT no necesitan estar sujetas a tantos requisitos para que superen el control de constitucionalidad. Además, adquieren coercitividad, según el TS, con una mayor flexibilidad legislativa: «disposición legal que establece los criterios según los cuales han de cuantificarse, de acuerdo con los fines y principios de la legislación sectorial correspondiente en cada caso». Ni siquiera son una categoría homogénea, sino que «sólo tienen en común, aparte de no ser tributos (delimitación negativa), la coercitividad y el hecho de que no tienen por finalidad el sostenimiento del gasto público». Simplemente deben demostrar una finalidad inequívoca de interés público y que sostienen la financiación de este interés, al menos, indirectamente. Su regulación está repleta de limitaciones positivas y negativas, por lo que esta categoría de las PPPNT no puede acomodarse fácilmente dentro del sistema constitucional<sup>39</sup>.

Se debate mucho sobre la eficiencia y la economía de este gravamen energético en los sectores afectados. Por supuesto, su constitucionalidad también es objeto de intensos debates y ha surgido gran variedad de opiniones. Sin embargo, entendemos que el debate debe centrarse en los límites constitucionales y los derivados del derecho de la UE aplicables a esta prestación, ya que las consideraciones estrictamente económicas serían, en última instancia, legitimadoras del instrumento legal tributario que se elija.

El preámbulo de la Ley 38/2022 antes mencionado desvela la intención de establecer el citado gravamen:

Así, se puede establecer una prestación patrimonial de carácter público de naturaleza no tributaria dirigida a reforzar el pacto de rentas de tal manera que determinados grandes grupos económicos realicen una aportación obligatoria que grave y, en consecuencia, reduzca sus beneficios empresariales, contribución que, además, permitirá reforzar la acción pública dotándola de recursos adicionales para el sostenimiento del pacto de rentas respecto de los más desfavorecidos.

Dicho de otro modo, la creación de «un gravamen excepcional [...] sobre aquellos sectores cuyos márgenes de beneficio probablemente se beneficiarán más del aumento de los precios».

¿Por qué, entonces, no se utiliza el IS para imponer un gravamen adicional a las ganancias extraordinarias que surgen de las circunstancias económicas extraordinarias? Podría responderse a esta pregunta por la dificultad que entraña la mecánica de la liquidación

<sup>38</sup> SSTs 5037/2015, de 23 de noviembre (rec. de cas. núm. 4091/2013); y la posterior 5036/2015, de 24 de noviembre (rec. de cas. núm. 232/2014). Véase Aguillo Avilés y Bueno Gallardo (2007).

<sup>39</sup> Véanse Herrera Molina (2004); Iglesias Caridad (2019).

tributaria por el IS comenzando por los ajustes extracontables para determinar la base imponible y terminando por la aplicación de incentivos fiscales, bases imponibles negativas, regímenes y créditos fiscales de ejercicios anteriores<sup>40</sup>.

Constituye un problema adicional el hecho de que la PPPNT se imponga a los grandes operadores por encima de un umbral significativo (1.000 millones de euros), ya que movemos en distintas cuantías y umbrales da lugar a problemas importantes para aplicar los principios de igualdad y generalidad al gravamen temporal energético. La presión generada por la dificultad en justificar estas PPPNT en términos constitucionales y comunitarios vuelve a ser evidenciada.

Hay que tener en cuenta que, hasta ahora, como señala el TC, las PPPNT han tenido objetivos parafiscales bien definidos. Entre ellos se incluyen la incapacidad laboral temporal, los márgenes de beneficio farmacéutico, las aportaciones de los usuarios del Sistema Nacional de Salud y la cobertura del coste de los planes de ahorro y eficiencia energética correspondientes al sistema eléctrico. Sin embargo, nunca ha existido un objetivo fiscal como el de imponer un gravamen sobre las ganancias extraordinarias a las entidades que ya están sujetas al IS<sup>41</sup>.

De la jurisprudencia del TC mencionada anteriormente se concluye que la imposición de la PPPNT debe ser de interés público. Sin embargo, estos requisitos o restricciones al establecimiento de la prestación son insuficientes. A este respecto, el propio tribunal, en la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, apartado 35, afirmó: «Las aportaciones a fines públicos, además de tener una finalidad constitucionalmente lícita, deben cumplir también los límites, requisitos y principios establecidos en la Constitución Española, la primera de las cuales surge del artículo 31.3». Esta referencia explícita a los límites, requisitos y principios establecidos en la Constitución española (CE) implica que debe completarse la jurisprudencia del TC. En este sentido, cabe destacar que los estudiosos del derecho tributario han intentado justificar la aplicación de todos o algunos de los principios contenidos en el artículo 31.1 de la CE a las PPPNT<sup>42</sup>.

### 5.3. El principio constitucional de igualdad como restricción al establecimiento de un gravamen sobre las ganancias extraordinarias

La PPPNT sobre los operadores energéticos ha sido cuestionada por violar el principio de igualdad. En particular, la doctrina se refiere a los casos de las contribuciones para

<sup>40</sup> Véase *Informe sobre la entrada en vigor de nuevos impuestos y tasas para fortalecer la justicia fiscal*. <https://www.hacienda.gob.es/GabineteMinistro/varios/22-03-2023-informe-gravamenes-e-itsgf.pdf>

<sup>41</sup> Véase Cruz Amorós (2022).

<sup>42</sup> Véase Ortiz Calle (2018).

financiar el déficit de ingresos en el sector eléctrico y las contribuciones para financiar la tasa de descuento en el mismo<sup>43</sup>. Pues bien, según la SAN de 19 de diciembre de 2012 (rec. núm. 2/2012 –NCJ057557–), sobre el problema de la financiación de estos déficits:

El derecho fundamental a la igualdad ante la ley implica que la norma jurídica debe prever la igualdad de trato entre quienes se encuentran en la misma situación jurídica, lo que no excluye trato desigual si existe una razón objetiva y razonable para tal trato.

Para realizar la valoración adecuada en términos del principio de igualdad, habría que determinar, en primer lugar, si aquellos a quienes se impone la contribución se encuentran en la misma situación que otros a quienes no se les impone. Si este es el caso, en segundo lugar, debe decidirse si existía alguna justificación objetiva y razonable para tal trato desigual<sup>44</sup>. El principio de igualdad de trato es un derecho fundamental según el cual situaciones comparables no deben ser tratadas de manera diferente y situaciones diferentes no deben ser tratadas de la misma manera a menos que esté objetivamente justificado<sup>45</sup>.

Un caso parecido en el que la prestación solo se establece sobre determinados operadores del sector energético se estableció en Italia para la financiación del déficit de ingresos y los pagos para reducir la retribución de la actividad de producción eléctrica<sup>46</sup>. En el caso de la PPPNT española, se impone a determinados operadores energéticos, especialmente, a los implicados en la distribución de combustibles fósiles y a las empresas energéticas con una facturación superior a 1.000 millones de euros, y con exclusiones derivadas de los impuestos sobre los hidrocarburos en Canarias, Ceuta y Melilla y determinados tipos de productos energéticos.

En este caso, la pregunta que cabe plantearse es si existe alguna justificación objetiva y razonable de la desigualdad que supone imponer la contribución a unos operadores y a otros no. Los argumentos esgrimidos en las sentencias dictadas ciertamente no son concluyentes. En relación con las sentencias de la AN, el hecho de que las empresas a las que se grava con la PPPNT sean las de mayor tamaño y con mayores medios económicos no parece una

<sup>43</sup> Véase Gómez-Ferrer Rincón (2015).

<sup>44</sup> Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de diciembre de 1970, asunto C-11/70, caso Internationale Handelsgesellschaft mbH contra Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel (Rec. p. 1125), párrafo 4 (la fórmula se repitió en numerosas ocasiones después de este caso y se amplió para aplicarse como punto de referencia no solo frente a las instituciones de la UE, sino también frente a los Estados miembros que actúan dentro del ámbito de la legislación de la Unión); véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de junio de 1991, asunto C-260/89, caso Elliniki Radiophonia Tiléorassi AE y Panellinia Omospondia Syllogon Prossopikou contra Dimotiki Etairia Pliroforissis y otros (Rec. 1991, I-2925), párrafo 42.

<sup>45</sup> Véase Muir (2019).

<sup>46</sup> Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 9-11 de febrero de 2015, n.º 10. Esta sentencia declara la inconstitucionalidad del impuesto Robin italiano a las empresas energéticas, consistente en un impuesto sobre los beneficios extraordinarios teniendo en cuenta la igualdad, la proporcionalidad y la razonabilidad.

justificación razonable para la exclusión de otros operadores. Esta jurisprudencia es directamente aplicable a las PPPNT impuestas a los operadores mayoristas de combustibles fósiles.

El derecho de la UE también reconoce el principio de igualdad como principio general del derecho. Así, el principio de no discriminación se ha previsto específicamente en el sector eléctrico, tanto en términos generales entre compañías eléctricas (art. 3.1 de la Directiva 2009/72/CE) como para la imposición de obligaciones de servicio público (art. 3.2 de la misma directiva). Parece, pues, incuestionable que cualquier violación del principio de igualdad en el establecimiento de este tipo de PPPNT sería recurrible en los casos en los que se violente el derecho a la igualdad ante la ley, según lo prevé el artículo 14 de la CE. Esto hace que la distinción que realiza la jurisprudencia constitucional<sup>47</sup> entre: (i) una discriminación basada en razones subjetivas encajables en el artículo 14; y (ii) una discriminación basada en razones objetivas (relativas a los ingresos o rentas de los sujetos) que violaría el artículo 31.1 de la CE y, por tanto, impediría el acceso a un amparo<sup>48</sup> sería totalmente inviable.

Es importante resaltar que, a efectos del principio de igualdad, habría que analizar específica y separadamente si se cumplen los requisitos del mencionado principio en todos y cada uno de los siguientes elementos del gravamen:

- La decisión de imponer la contribución a las empresas del sector energético frente a las que operan en otros sectores.
- La decisión de imponer la obligación a las empresas del sector de los combustibles fósiles.
- En los casos en los que la obligación se impone únicamente a determinadas empresas (con un volumen de negocios de 750 millones de euros en un caso y de más de 1.000 millones de euros en el otro), la decisión de seleccionar con precisión dichas empresas.
- La exclusión del volumen de negocios de los impuestos sobre hidrocarburos en Canarias, Ceuta y Melilla.
- Fijar los términos bajo los cuales se impone el gravamen a las empresas de combustibles fósiles sujetas a estas contribuciones.

<sup>47</sup> Véanse las SSTC 8/1981, de 30 de marzo (NFJ094224); 10/1981, de 6 de abril (NFJ094226); 22/1981, de 2 de julio (NSJ000009); 23/1981, de 10 de julio (NFJ094227); 49/1982, de 14 de julio (NFJ094228); 81/1982, de 21 de diciembre (NFJ094229); 34/1984, de 9 de marzo (NFJ094230); 166/1986, de 19 de diciembre (NCJ063768); 114/1987, de 6 de julio (NFJ094231); 116/1987, de 7 de julio (NCJ064267); 123/1987, de 15 de julio (NFJ094232); 128/1987, de 16 de julio (NFJ094210); 209/1988, de 10 de noviembre (NFJ000463); 68/1991, de 8 de abril (NFJ094212); 28/1992, de 9 de marzo (NSJ000599); 3/1993, de 14 de enero (NSJ000560); 147/1995, de 16 de octubre (NSJ000131); 46/1999, de 22 de marzo (NSJ005961); 39/2002, de 14 de febrero (NCJ052127); y 87/2009, de 20 de abril (NCJ049135).

<sup>48</sup> Véase Martín Queralt (2022, pp. 20-26).

- Determinar el costo de reducir el impacto del aumento de los precios del petróleo y el gas.

Y, al comparar la legislación nacional y la de la UE, si los sujetos pasivos mencionados no son los mismos.

A la vista del contenido de la Ley 38/2022, todo parece indicar que afecta gravemente a todos los ámbitos donde se aplica. Además, parece extraña la selección realizada sobre los operadores energéticos, como si fueran los únicos del sector industrial, en términos absolutos, que generan ganancias adicionales imponibles.

Si analizamos el principio de igualdad desde el punto del derecho de la UE, el TJCE, en la sentencia de 23 de febrero de 1995, asuntos C-358/93 y 416/93 (acumulados), caso Aldo Boredessa (NFJ094213), sostuvo que siempre debe comprobarse si una medida nacional en litigio es necesaria para la consecución de los objetivos declarados y si esos objetivos no pueden perseguirse mediante medidas menos restrictivas para las libertades fundamentales. Este es el marco en el que deben examinarse el artículo 122 del TFUE y el Reglamento (UE) 2022/1854<sup>49</sup>.

La libertad de configuración concedida a los legisladores no excluye ciertamente la existencia de límites a la misma. Esto incluye la necesidad, si se requiere de este tipo de PPPNT a las empresas del sector energético, de que haya motivos objetivos y razonables para elegir ese sector, para identificar las empresas específicas a las que se impone la contribución y para determinar en qué medida se grava. Por el contrario, no bastará con hacer referencia a prestaciones genéricas o no cuantificadas para justificar la selección de los destinatarios de la PPPNT.

Para que las exigencias del principio de igualdad sean plenamente efectivas, es indispensable tener las razones explícitas y los documentos preparatorios por los que se ha decidido imponer la contribución a las empresas petroleras y en los términos específicos en los que se ha impuesto. Solo entonces será posible comprobar si esos motivos y los términos de su aplicación son conformes a derecho. La transparencia se convierte así en un corolario necesario del principio de igualdad.

## **6. El principio de proporcionalidad como una restricción al establecimiento de un gravamen a las ganancias extraordinarias**

El principio de proporcionalidad<sup>50</sup> se encuentra previsto en el artículo 5.4 del TUE. Bajo este principio, las medidas de la UE:

<sup>49</sup> Véase Schiavone (2023).

<sup>50</sup> Véase <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/principle-of-proportionality.html>

- Deben ser adecuadas para lograr el fin deseado.
- Deben ser necesarias para lograr el fin deseado.
- No deben imponer al individuo una carga excesiva en relación con el objetivo que se pretende alcanzar (proporcionalidad en sentido estricto).

El principio de proporcionalidad es una herramienta que evalúa la legalidad del ejercicio del poder cuando se persigue un objetivo legítimo, pero se daña otro interés que también merece protección legal. La proporcionalidad siempre requiere un conjunto de intereses en conflicto que deben ser tomados en consideración de forma equilibrada; no es un principio de revisión independiente, ya que no se refiere a ningún valor sustantivo independiente en particular<sup>51</sup>. El TJUE enfatizó que los principios generales del derecho, entre los que se encuentra el principio de proporcionalidad, forman parte del ordenamiento jurídico de la UE. Por lo tanto, deben ser aplicados y respetados no solo por las instituciones de la UE, sino también por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas de la UE<sup>52</sup>.

Según la jurisprudencia del TEDH, una injerencia en el derecho de propiedad debe tener una doble exigencia: por un lado, que satisfaga las exigencias del interés general de la comunidad y, por otro lado, también las de la protección de los derechos fundamentales del individuo. Esto significa que debe existir una relación de proporcionalidad entre los recursos empleados y los objetivos perseguidos y, en última instancia, que dicha injerencia no resulte irrazonable. A la vista de lo anterior, se debió determinar si la contribución solidaria temporal era la mejor opción en términos de razonabilidad y proporcionalidad fiscal. Todo parece indicar que este esfuerzo no se llevó a cabo, por lo que se podría incurrir en arbitrariedad en relación con el derecho a la propiedad<sup>53</sup>. Sin embargo, hablando francamente, parece algo poco realista a la luz de la jurisprudencia del TEDH. Este ha resuelto que existía una violación a la prohibición de discriminación en casos fiscales bastante inusuales, como los relacionados con: (i) el trato fiscal discriminatorio de un no residente en comparación con los residentes debido a la posibilidad de que solo estos últimos opten por no pagar un impuesto eclesiástico (una violación del art. 14 en relación con el art. 1 del protocolo n.º 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos –CEDH–); (ii) una diferenciación entre personas declaradas no aptas para el servicio militar y exoneradas de pagar un determinado impuesto y aquellas declaradas no aptas para el servicio, pero obligadas a pagarlo (una violación del art. 14 en conjunción con el art. 8 del CEDH); o (iii) el hecho de que las autoridades tributarias no hayan tenido en cuenta las necesidades de un niño con discapacidad al determinar si su padre tiene derecho a una desgravación fiscal por la compra de una propiedad

<sup>51</sup> Véase Kosta (2019).

<sup>52</sup> SSTJCE de 21 de febrero de 2008, asunto C-271/06, caso Netto Supermarkt (NFJ027416), párrafo 18; y de 10 de septiembre de 2009, asunto C-201/08, caso Plantanol (NFJ094214), párrafo 43. Véase Gómez-Ferrer Rincón (2015).

<sup>53</sup> Véase Cruz Amorós (2022).

adaptada (una violación del art. 14 en relación con el art. 1 protocolo n.º 1 del CEDH). En muchos otros casos fiscales, el TEDH declaró la inadmisibilidad de las solicitudes o no encontró ninguna violación del artículo 14 del CEDH invocado junto con otras disposiciones del CEDH o de los protocolos.

En cualquier caso, es imprescindible que la regulación del gravamen a las entidades energéticas establezca límites al derecho de propiedad. Esto se debe a que su fórmula de cálculo basada en la facturación neta incide en el volumen de transacciones que, además de chocar con el IVA, hace que la tributación pueda superar los beneficios, sobre todo, en empresas deficitarias o inmersas en grandes inversiones. Todo ello está suponiendo el desincentivo de todo tipo de inversiones (especialmente las relacionadas con el medioambiente) y se traducirá en una falta de estímulo e inversión en la descarbonización de la economía.

En todo caso, la aplicación del principio de proporcionalidad en relación con la injerencia en el derecho de propiedad que implica la imposición de una contribución solidaria da lugar a las siguientes reflexiones<sup>54</sup>:

- La aplicación del principio de proporcionalidad requiere que la interferencia con el derecho de propiedad sea necesaria. Este no será el caso cuando exista otra técnica regulatoria que, sin imponer una PPPNT, produciría el mismo resultado.
- Así, en el caso en el que la contribución se impone a ciertos operadores que han obtenido ingresos o ganancias extraordinarias gracias a la regulación existente, parece un requisito del principio de proporcionalidad que esta regulación –el error regulatorio que hace posible la ganancia extraordinaria– debería corregirse si es posible. Esto debería ocurrir antes de adoptar una medida que implique interferir con el derecho a la propiedad como, por ejemplo, imponer una PPPNT.
- Por la misma razón, la aplicación del principio de proporcionalidad exige examinar otras posibles medidas de financiación antes de recurrir a préstamos forzosos o al pago de una PPPNT. A esto se suma la dificultad de justificarlo según el principio de igualdad en los términos que ya han sido analizados.

Por tanto, a la hora de valorar la viabilidad de una contribución solidaria temporal que interfiere con el derecho de propiedad, se deben tener en cuenta las exigencias del principio de proporcionalidad en sus tres etapas: (i) idoneidad en términos de ser el más adecuado y la medida más útil para lograr el propósito previsto; (ii) necesidad en términos de ser el menos gravoso o menos invasivo del derecho en cuestión entre las diversas medidas posibles; y (iii) proporcionalidad en sentido estricto, es decir, un equilibrio entre los beneficios obtenidos y la consecución del fin previsto, así como las restricciones a ese derecho.

<sup>54</sup> SSTC 3/1983, de 25 de enero, (NFJ094216), párrafo 3; 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), párrafo 9 a); 193/2004, de 4 de noviembre (NFJ018541), párrafo 3; y 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808), párrafo 5.

La contribución solidaria temporal puede suponer una restricción al ejercicio de los derechos a la propiedad privada y a la libre empresa reconocidos tanto en el ámbito constitucional (arts. 33 y 38, respectivamente, de la CE) como en el de la UE (arts. 17 y 16, respectivamente, de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea). Cuando la prestación conlleva una obligación de pago que ni es reembolsable ni deducible, el derecho a la propiedad privada se ve especialmente afectado. Adicionalmente, en los casos en los que la empresa reduce sus beneficios, se ve especialmente afectada la libertad de empresa y la libertad de inversión que forma parte de la esencia misma de la primera<sup>55</sup>.

Para determinar si el gravamen solidario sobre los operadores energéticos es compatible con la libertad de empresa, debe darse especial consideración a en qué medida la restricción de esta cumple o no con el principio de proporcionalidad, tal como exigen la jurisprudencia constitucional y del TJUE<sup>56</sup>. Suponiendo que la contribución solidaria temporal supere el test de adecuación, en ocasiones, pueden surgir dudas respecto de los test de necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Así, habrá que explicar por qué, considerando todos los intereses, no es más razonable cubrir el coste en cuestión con fondos públicos, que es una alternativa, por definición, menos restrictiva de los derechos de propiedad privada y de libertad de empresa.

## **7. Prohibición de restricciones (libertad de establecimiento y libre prestación de servicios) y de discriminaciones en la Unión Europea**

Para realizar un análisis de la compatibilidad de las normas nacionales relativas a la contribución solidaria temporal aplicada a las empresas energéticas con la legislación europea, se deben examinar las disposiciones detalladas del Reglamento (UE) 2022/1854.

Así, se debe evaluar si los fines perseguidos por la contribución solidaria temporal, de carácter extraordinario y no permanente, y el objetivo financiero pueden ser aceptados por los Estados miembros sin restringir las libertades fundamentales en la UE, la soberanía fiscal nacional y ser al mismo tiempo coherentes con el derecho de la UE.

La compatibilidad de las contribuciones nacionales de solidaridad con las libertades fundamentales de la UE y, en particular, con la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios requiere la evaluación de las justificaciones (*rule of reasons*) propuestas por los Estados miembros de la UE.

<sup>55</sup> Véase Gómez-Ferrer Rincón (2015).

<sup>56</sup> Véase Sanz Gómez (2021).

La situación que provocó la necesidad de introducir una contribución tan específica mediante el citado reglamento europeo se basa en una situación histórica y económica muy particular, bien ilustrada en el preámbulo del reglamento en los puntos 7, 8 y 10 como «crisis»: crisis por el bloqueo del suministro de gas, por la interrupción del suministro como resultado de la guerra de Ucrania y por la falta de autonomía energética y de energías renovables alternativas adecuadas en los países de la UE. Las diferentes condiciones podrían justificar la implementación de la contribución solidaria temporal sobre los beneficios adicionales obtenidos por las empresas de combustibles fósiles y no por otras. Por tanto, podría demostrar su compatibilidad con las prohibiciones de restricción y discriminación de la UE<sup>57</sup>.

Una asignación específica de los ingresos y la eficacia de la contribución solidaria temporal sobre los beneficios extraordinarios de conformidad con el artículo 17 del Reglamento (UE) 2022/1854 son las principales condiciones que aseguran que se eviten las restricciones fiscales y el trato discriminatorio entre los contribuyentes. En efecto, la contribución solidaria persigue generalmente un objetivo económico y financiero importante que se encuadra en «razones imperiosas de interés público», como la protección del medioambiente, la protección de los consumidores, etc.<sup>58</sup>.

Según el TJUE, tales razones pueden justificar que los Estados miembros puedan hacer compatibles los gravámenes con las prohibiciones de restricciones a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios.

## **8. ¿Puede considerarse la contribución solidaria temporal española como una medida equivalente a la prevista en el Reglamento (UE) 2022/1854?**

La aprobación del Reglamento (UE) 2022/1854 interactúa con la ley española que se está analizando en su capítulo III (arts. 14-18). Como hemos visto, se crea una contribución solidaria temporal (años fiscales 2023 o 2024) aplicable a las empresas y establecimientos permanentes de la UE que operan en los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y las refinerías. Se trata de una contribución temporal que los Estados miembros deben aplicar a menos que hayan promulgado medidas nacionales equivalentes. Las dos medidas imponen una suerte de gravamen sobre los excedentes de beneficios.

La dicotomía que se produce consiste en que los Estados miembros no adopten la contribución solidaria prevista en el Reglamento (UE) 2022/1854 si implementan una medida

<sup>57</sup> Véase Amatucci (2023).

<sup>58</sup> STJUE de 4 de julio de 2019, asunto C-377/17, caso Comisión Europea contra República Federal de Alemania (NSJ060138), recurso por incumplimiento en virtud del artículo 258 del TFUE, interpuesto el 23 de junio de 2017.

equivalente. Se faculta, por tanto, a cada uno de los Estados miembros a establecer medidas propias, singularizadas en relación con el escenario específico del sector nacional. En este caso, no será de aplicación la contribución solidaria aprobada por la UE. Como puede fácilmente colegirse, este mecanismo constituye una clarísima fuente de litigiosidad al habilitar a cada uno de los legisladores nacionales a que se opte por una u otra vía.

El concepto de «medida equivalente», como figura sin límites legales, debiera haber precisado una mayor delimitación que la contenida en el artículo 14 del reglamento, que se limita a considerar como sistema equivalente aquellos sistemas nacionales que «compartan objetivos similares y estén sometidas a normas similares a los de la contribución solidaria temporal», abocando todo ello a una futura concreción en la vía judicial.

El análisis de los instrumentos jurídicos (en nuestro caso, el gravamen español sobre los beneficios extraordinarios de los operadores energéticos y la contribución solidaria temporal europea) puede proporcionar una pauta clara sobre hasta qué punto el gravamen español sobre la energía puede considerarse una medida equivalente a la contribución solidaria temporal de la UE. Para ello, lo analizaremos punto por punto en los siguientes párrafos.

## 8.1. La valoración de la base imponible de la contribución solidaria temporal

En cuanto a la base imponible de los distintos gravámenes, la determinación de los umbrales a efectos de determinar los beneficios extraordinarios llama la atención por su diversidad. Así, por ejemplo, en el caso de la contribución temporal de solidaridad de la UE, la determinación de los beneficios imponibles se realizará según las normas fiscales nacionales en el año fiscal 2022 o en el año fiscal 2023. Esto será durante toda la duración de dichos ejercicios fiscales que superen un incremento del 20 % respecto a la media de los beneficios imponibles determinados según las normas fiscales nacionales en los cuatro ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Este no es el sistema seguido para el impuesto español. Las diferencias son las siguientes: la primera es porque no se tiene en cuenta el año 2020. Este es un tema que llama la atención porque se deben considerar años en los que la economía estuvo bien o mal y no solo los años buenos. Esta restricción y buscar exclusivamente la información recaudatoria distorsiona los resultados. La segunda es porque se utilizan distintos parámetros como base imponible. En la normativa europea, los beneficios imponibles se tienen en cuenta de acuerdo con la normativa fiscal nacional, mientras que el impuesto español se calcula sobre el importe neto del volumen de negocios, que es un importe superior por definición. Por otro lado, ni la norma española ni la europea muestran los informes económicos en los que se basan para determinar cómo se paga el 20 % de media de la base imponible o el 50 % de la facturación neta total de los años 2017, 2018 y 2019. Por tanto, resulta difícil comprender qué se entiende como beneficios extraordinarios. La diversidad de medidas equivalentes produce una alarmante

falta de armonía entre los Estados miembros y también puede conducir a una disminución de la venta de productos energéticos con el objeto de que no se alcance el límite de 1.000 millones de euros para evitar impuestos.

## 8.2. La aplicación temporal de la contribución

La contribución solidaria temporal prevista en el Reglamento (UE) 2022/1854 tiene su aplicación temporal para los años 2022 y 2023 (art. 15), mientras que la normativa española tiene su aplicación para los años 2023 y 2024 y, según recoge el artículo 1.13, «en el último trimestre de 2024 el Gobierno realizará un estudio de los resultados del gravamen y evaluará su mantenimiento de forma permanente». La valoración es similar en los dos textos legales. Las diferencias temporales, sin embargo, se centran en los diferentes periodos impositivos, lo que puede dar lugar a efectos económicos distorsionadores y desacoplados en la UE; esto significa que no puede utilizarse para inversiones destinadas a la descarbonización energética. En todo caso, esta disposición legal sobre el alcance temporal en el caso de la contribución española queda supeditada a la supuesta evaluación que se haga de esta contribución sobre «la situación de los sectores afectados, la evolución de los precios de los productos energéticos y el impacto acumulado de la exacción junto con el Impuesto sobre Sociedades». En el artículo 20 del Reglamento (UE) 2022/1854 se establece que «a más tardar el 15 de octubre de 2023 y a más tardar el 15 de octubre de 2024, la Comisión llevará a cabo una revisión del capítulo III teniendo en cuenta la situación general del sector de los combustibles fósiles y los excedentes de beneficios generados».

La disposición adicional quinta del Real Decreto-Ley 8/2023 aprueba una prórroga durante 2024 del gravamen temporal energético haciendo una pequeña proyección futura de la reconfiguración del gravamen para su integración en el sistema tributario (pese a la naturaleza no tributaria con la que nació esta prestación patrimonial) con carácter de permanencia, identificando ya el diseño y aprobación de unos hipotéticos beneficios fiscales que incluir en la futura ley de presupuestos generales que pivotarían sobre el fomento de inversiones estratégicas por parte de los obligados al pago en proyectos industriales de descarbonización. Hoy en día, se desconocen cómo y cuáles serán esas inversiones.

## 8.3. El destino de los ingresos recaudados por la contribución

Como se desprende de las consideraciones brevemente resumidas, el legislador europeo ha llegado a la conclusión de que quiere que los Estados miembros introduzcan un impuesto real de múltiple finalidad. Así, se desprende claramente del artículo 17 del reglamento de la UE, titulado «Uso de los ingresos recaudados a través de la contribución solidaria temporal». La pregunta que surge al examinar la Ley 38/2022 es si existen restricciones en el destino de los ingresos tributarios derivados de la aplicación del gravamen temporal.

De hecho, como establece el propio reglamento europeo, una medida «equivalente» debe entenderse como «una medida legislativa, reglamentaria o administrativa adoptada y publicada por un Estado miembro antes del 31 de diciembre de 2022 que contribuye a la asequibilidad energética» (art. 2, párrafo 21, del Reglamento (UE) 2022/1852). Sin embargo, sobre todo, el considerando 63 especifica qué es tal medida:

Los Estados miembros deben aplicar la contribución de solidaridad fijada por el presente Reglamento en sus respectivos territorios, a menos que hayan adoptado medidas nacionales equivalentes. El objetivo de la medida nacional debe considerarse similar al objetivo general de la contribución solidaria establecida por el presente Reglamento cuando contribuye a la asequibilidad de la energía. Debe considerarse que una medida nacional está sujeta a normas similares a las de la contribución solidaria cuando cubre actividades en los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y las refinerías, fija una base, establece una tasa y garantiza que los ingresos de la medida nacional sean utilizados para objetivos comparables a los de la contribución solidaria.

Dicho de otro modo, sería una medida equivalente cuando:

- Tiene objetivos similares a los de la contribución europea, es decir, ayudar a los consumidores a acceder a la energía en un contexto de precios en aumento.
- Se aplica a las mismas actividades cubiertas por la contribución europea.
- Pretende financiar los mismos objetivos que los de la contribución europea.

Es fácil comprender que, si no se indicara la finalidad a la que se destinan las cantidades recaudadas, sería imposible considerar esta medida como equivalente a la contribución europea. Sin embargo, es necesario estudiar el destino final de la recaudación de la tasa, ya se trate de una medida equivalente o no<sup>59</sup>. En la fecha en que se escriben estas notas no existe ningún documento en el que se explique el destino de la recaudación por esta PPPNT.

<sup>59</sup> STJUE de 22 de junio de 2023, asunto C-833/21, caso Endesa Generación (NFJ090099), párrafos 50 y 51:

50. Procede señalar, en primer lugar, que la aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 no exige necesariamente, como se desprende de los apartados 42 y 45 de la presente sentencia, un vínculo directo entre el destino de los ingresos y la finalidad del impuesto de que se trate. En segundo lugar, al evaluar la estructura del impuesto en cuestión, el tribunal remitente puede tener que tener en cuenta una serie de factores, incluidas las características y las normas detalladas que rigen la aplicación del impuesto, así como la forma en que ese impuesto influye o se aplica. Se supone que influye en el comportamiento de los contribuyentes. Dado que los ingresos procedentes de este impuesto se utilizan para mejorar dicho régimen con el fin de alcanzar los objetivos medioambientales que la Unión Europea se ha fijado, entre ellos la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y la neutralidad

Otro elemento relevante en la redacción del impuesto español es el destino al que se destinará el producto. El artículo 1, párrafo 11, de la Ley 38/2022 establece lo siguiente:

11. El rendimiento del beneficio se ingresará en el Tesoro Público y se destinará a cualquiera de los siguientes fines:

a) medidas de apoyo financiero a los clientes finales de energía, especialmente a los hogares vulnerables, para mitigar los efectos de los elevados precios de la energía, de manera específica;

b) medidas de apoyo financiero para contribuir a la reducción del consumo de energía, por ejemplo, mediante subastas o sistemas de licitación para la reducción de la demanda, a la reducción de los costes de compra de energía de los clientes finales de energía para determinados volúmenes de consumo, y a la promoción de inversiones por parte de los consumidores finales clientes de energía en energías renovables, inversiones estructurales en eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización;

c) medidas de apoyo financiero para ayudar a las empresas de sectores intensivos en energía, siempre que estén condicionadas a inversiones en energías renovables, eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización;

d) medidas de apoyo financiero para desarrollar la autonomía energética, en particular inversiones en consonancia con los objetivos *REPowerEU* establecidos en el Plan *REPowerEU* y la Acción Europea Conjunta *REPowerEU*, como proyectos con una dimensión transfronteriza;

e) medidas de financiación para reducir los efectos adversos de la crisis energética, incluido el apoyo a la protección del empleo y al reciclaje y perfeccionamiento de la mano de obra, o a promover inversiones en eficiencia energética y energías renovables, incluidos proyectos transfronterizos y en el mecanismo de financiación de energías renovables de la Unión establecido en el artículo 33 del Reglamento (UE) 2018/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, sobre la gobernanza de la Unión de la Energía y la Acción por el Clima [...].

---

climática, tales factores pueden confirmar que el impuesto de hecho persigue un objetivo relacionado con la protección del medio ambiente.

51. Además, como señala la Comisión, habida cuenta de la probable reducción del uso de carbón en la generación de electricidad, las consecuencias presupuestarias a largo plazo de la tributación del carbón utilizado para la producción de electricidad deben considerarse a la luz de los efectos de esa imposición sobre el medio ambiente. En su opinión, la excepción a la exención obligatoria puede compararse con otras medidas que tienen un «doble resultado», a saber, contribuir al presupuesto e influir en el comportamiento. Es probable que tales medidas proporcionen, una vez introducidas, ingresos presupuestarios sustanciales que, a largo plazo y cuando alcanzan su objetivo de proteger el medio ambiente, se reducirán a medida que los contribuyentes adapten su comportamiento.

De hecho, la cuestión adquiere mayor interés, ya que el tema debe ser analizado a la luz de los principios presupuestarios de unidad y universalidad a los que se refiere el alcance y estructura del presupuesto. Es posible diferenciarlos, ya que el principio de unidad tiene una proyección más cercana en la forma de la exigencia de un presupuesto nacional único y el principio de universalidad es el contenido que ordena que todos los ingresos y gastos públicos sean incluidos en ese presupuesto. Esto se extiende a la afectación no recíproca entre uno y otro. En esta ocasión, dada la generalidad de la asignación de ingresos, cabe aclarar si la enumeración del destino de tales cantidades implica ir más allá de lo que el presupuesto general ya cubriría en condiciones normales. Dicho de otro modo, si no existiera dicha tasa, estas funciones ya estarían cubiertas por los presupuestos generales del Estado.

En esta ocasión, sin embargo, la Ley de presupuestos generales del Estado 2023 no contempla ningún destino dentro de las disposiciones anteriormente comentadas que prevén la finalidad a la que está destinado, en concreto, «contener los efectos de las subidas de precios y tarifas en el sector energético para las empresas y consumidores».

Aun teniendo en cuenta lo anterior, se puede señalar que la legislación española podría estar en conflicto con el artículo 17 del reglamento europeo, ya que, si bien prevé la posibilidad de que los Estados miembros creen su propia contribución solidaria, no permite que esta última se desvíe de los fines para los que fueron establecidos. Existe un conflicto potencial entre la legislación europea y la legislación de aplicación.

Por todo lo expuesto, España está muy cerca de verse expuesta a un procedimiento de infracción por falta de correspondencia de la supuesta medida equivalente.

## 9. Conclusiones

Como se explicó, debido a que la crisis energética requería una acción urgente, los Estados miembros aplicaron una cláusula de emergencia del tratado sin requerir una votación unánime para aprobar la contribución solidaria a las empresas energéticas. Por tanto, la imposibilidad de obtener la unanimidad parece suficiente para cambiar las reglas de votación en materia fiscal. Parece que el uso del artículo 122 del TFUE como base jurídica para las medidas de emergencia del Reglamento (UE) 2022/1854 se adhiere a la idea de una toma rápida de decisiones de la UE, pero sin mucha consideración por otros procedimientos legales y objetivos políticos.

Las contribuciones solidarias temporales sobre las ganancias extraordinarias tienen su ámbito de acción siempre que se proteja un bien constitucional identificado en la propia norma. En el caso del gravamen solidario requerido a los operadores energéticos de combustibles fósiles para reducir el impacto del aumento de los precios de los combustibles, el propósito perseguido no está definido dentro del marco constitucional. La vaguedad y ambigüedad del interés general de este gravamen no justifica esta contribución como medida

para paliar los efectos de la elevada inflación. Es en este contexto en el que su fundamento podría cuestionarse, ya que es dudoso que una contribución de este tipo pueda ayudar a reducir los crecientes precios de los combustibles fósiles.

Lógicamente, la tarea de diseñar un gravamen sobre las ganancias extraordinarias está sujeta a ciertos límites que restringen dicha libertad de configuración. Entre ellos se incluyen (si se aplica una contribución a los agentes de combustibles fósiles para reducir el impacto del aumento de los precios de los combustibles) la necesidad de motivos objetivos y razonables tanto para seleccionar este sector como para identificar las empresas específicas a las que se debería imponer dicha contribución, así como para fijar el importe que cobrar. En todo caso, se ha concluido que disponer de medios económicos para pagar la aportación en cuestión o que dichas empresas se hayan beneficiado de forma genérica no son motivos objetivos y razonables para imponer dichas contribuciones. Sin embargo, siempre debe considerarse que se ha de respetar el principio de proporcionalidad, como lo exigen el derecho de la UE y la jurisprudencia constitucional, lo que no parece haber sido el caso. Se han estudiado otras restricciones al establecimiento de la contribución solidaria temporal como, por ejemplo, la intromisión del derecho a la propiedad, el principio de igualdad, la libertad de establecimiento y la libertad de circulación de servicios. El análisis realizado concluye que dicha contribución solidaria podría ser contraria al derecho de la UE en algunos casos.

Asimismo, para dar pleno cumplimiento a las exigencias del principio de igualdad, la disposición legal que establece la contribución solidaria debe explicar las razones por las que se impone a las empresas de los agentes energéticos a quienes se dirige y en qué términos. Esto permitiría así comprobar si son conformes con el derecho de la UE.

En este artículo hemos intentado demostrar que faltan las circunstancias que constituyan un motivo válido para imponer una contribución solidaria a los agentes energéticos en términos de su impacto en el aumento de los precios de los combustibles. Ha quedado demostrado el intento artificioso de negar las condiciones que rigen la regulación de la contribución basada en tributos para convertirla en una contribución patrimonial no tributaria, produciendo así un artefacto que sin duda es un impuesto en todo menos en el nombre. Así, cabe declarar que se trata de un mecanismo parafiscal distorsionaría el buen uso de los instrumentos legales para su aprobación sin necesidad de demostrar medios financieros y sin justificar el monto por recaudar. Esto implica su potencial efecto confiscatorio dando lugar a una doble imposición y evitando el uso de acuerdos internacionales de doble imposición sin estar sujetos a los límites constitucionales desarrollados por el TC durante un periodo de más de 40 años. Asimismo, las continuas referencias a los procedimientos tributarios e incluso al erario público y con el supuesto uso del producto de la recaudación de las entidades energéticas no hace sino replantearnos la naturaleza como PPPNT del gravamen sobre las empresas distribuidoras de hidrocarburos.

Ante esta situación, lo que hay que hacer es determinar si se han cumplido los principios y restricciones establecidos en el derecho interno y de la UE para la creación de

impuestos al no existir contraprestación alguna por parte del Estado. Como era de esperar, los operadores han impugnado hasta la fecha los distintos actos de ejecución, como, por ejemplo, la autoliquidación presentada, y se han presentado diferentes recursos alegando que la nueva ley es inconstitucional; además, se han presentado quejas ante la Comisión Europea de que este canon no puede considerarse una medida equivalente a la aprobada en el reglamento comunitario.

La introducción de la contribución solidaria impone una doble imposición, ya que la base imponible de los gravámenes sobre ganancias extraordinarias ya forma parte de la base imponible del impuesto sobre la renta de las sociedades. En consecuencia, los Estados miembros también recaudan impuestos sobre estos beneficios excedentes a través del impuesto sobre la renta de las sociedades. La doble imposición es problemática porque amplifica la tributación asimétrica de ganancias y pérdidas, reduciendo así la inversión y los incentivos a la innovación.

## Referencias bibliográficas

- Aguallo Avilés, Á. y Bueno Gallardo, E. (2007). Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel y A. Yábar Sterling (coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 57-94). Dykinson.
- Amatucci, F. (2023). Windfall Profit Taxation and EU Law. En *Made to Last? Windfall Profit Taxation in Europe (and Beyond)*. Seminario de la Universidad de Ferrara (9 de marzo de 2023).
- Bacigalupo Sagesse, M. (2015). Prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria: la financiación del déficit del sistema eléctrico. En F. López Ramón (coord.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos* (pp. 131-137). INAP.
- Bertocco, F. (2023). EU Energy Windfall Tax(es), Between Doubtful Legal Basis and National Measures. An Italian Perspective. En *Made to Last? Windfall Profit Taxation in Europe (and Beyond)*. Seminario de la Universidad de Ferrara (9 de marzo de 2023).
- Biermann, F. y Brohm, R. (2004). Implementing the Kyoto Protocol without the USA: The Strategic Role of Energy Tax Adjustments at the Border. *Climate Policy*, 4(3), 289-302.
- Cottier, T., Malumfashi, G., Matteotti-Berkutova, S., Nartova, O. Sépibus, J. de y Bigdeli, S. Z. (2009). *Energy in WTO Law and Policy*. NCCR and World Trade Institute.
- Cruz Amorós, M. (28 de noviembre de 2022). Apuntes sobre las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. *El Derecho. Noticias jurídicas y de actualidad*.

- Cubero Truyo, A. (2018). *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Tirant Lo Blanch.
- Dashwood, A., Dougan, M., Rodger, B. J., Spaventa, E. y Whyatt, D. (2011). *European Union Law*. Hart Publishers.
- Erdős, G. y Czoboly, G. (2022). New Legislative Tool for Introducing EU-Wide Windfall Taxes. *European Taxation*, 63(1).
- Garben, S. y Govaere, I. (eds.) (2017). *The Division of Competences between the EU and the Member States: Reflections on the Past, the Present and the Future*. Hart Publishing.
- Gómez-Ferrer Rincón, R. (2015). Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria. En F. López Ramón (coord.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extra-judicial de conflictos* (pp. 31-67). INAP.
- Herrera Molina, P. M. (2004). La irrelevancia jurídica del «concepto constitucional del tributo». *Quincena Fiscal*, 21-22, 38-45.
- Iglesias Caridad, M. (2019). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. *Nueva Fiscalidad*, 4, 169-217.
- Kosta, V. (2009). The Principle of Proportionality in EU Law: An Interest-Based Taxonomy. *SSRN*. <https://ssrn.com/abstract=3368867>
- Lammers, J. y Kuźniacki, B. (2023). The EU Solidarity Contribution and a More Proportional Alternative: A Study Under EU and International Investment Law. *Intertax*, 51(6-7), 451-471.
- Lang, M. (2013). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2.<sup>a</sup> ed.) Linde; IBFD.
- Lignereux, B. (2023). Is the EU Contribution on Windfall Profits Based on the Right Treaty Provision? *Intertax*, 51(11), 732-740.
- Liobikienė, G., Butkus, M. y Matuzevičiūtė, K. (2019). The Contribution of Energy Taxes to Climate Change Policy in the European Union (EU). *Resources* 8(2). <https://doi.org/10.3390/resources8020063>
- Martín Queralt, J. (dir.) (2022). *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al derecho comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*. Instituto de Estudios Económicos.
- Martínez Sánchez, C. (2019). La constitucionalidad de las nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. (Análisis de la STC 63/2019, de 9 de mayo, rec. núm. 739/2018). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 441, 1-126. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/4013>
- Muir, E. (2019). The Essence of the Fundamental Right to Equal Treatment: Back to the Origins. *German Law Journal*, 20(6), 2019, 817-839.
- Nicolay, K., Steinbrenner, D., Woelfing, N. y Spix, J. (2023). *The Effectiveness and Distributional Consequences of Excess Profit Taxes or Windfall Taxes in Light of the Commission's Recommendation to Member State* (Study n.º PE 740.076). Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies. European Parliament.
- OCDE (2019). *Taxing Energy Use 2019: Using Taxes for Climate Action*. <https://doi.org/10.1787/058ca239-en>
- Ortiz Calle E. (2018). Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones de carácter público no tributario. *Quincena Fiscal*, 19, 47-74.
- Reimer, E. y Rust, A. (eds.) (2015). *Klaus Vogel on Double Taxations Conventions*. Wolters Kluwer.
- Sanz Gómez, R. (2021). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario a

la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 191, 183-232.

- Schiavone, F. P. (2023). Windfall Profit Taxation and Compatibility with the Principle of Tax Non-Discrimination: What is Not Right? En *Made to Last? Windfall Profit Taxation in Europe (and Beyond)*. Seminario de la Universidad de Ferrara (9 de marzo de 2023).
- Schön, W. (2004). World Trade Organization Law and Tax Law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 58(7), 290-291.
- Selivanova, Y. (2007). *The WTO and Energy: WTO Rules and Agreements of Relevance to the Energy Sector*. International Centre for Trade and Sustainable Development.
- Terra, B. J. M. y Wattel, P. J. (2005). *European Tax Law*. Kluwer Law International.
- Traversa, E. y Wolff, S. (2016). Energy Tax Policy in an EU Context: Non-Discrimination, Free Movement and Tax Harmonization. En P. Pistone y M. Villar Ezcurra (eds.), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids: Tracing the Path from Divergence to Convergence* (pp. 379-412). IBFD.
- Valle, S. (29 de diciembre de 2022). Exxon Sues EU in move to Block New Windfall Tax on Oil Companies. *Reuters*. <https://www.reuters.com/markets/commodities/exxon-sues-eu-move-block-new-windfall-tax-oil-companies-ft-2022-12-28/>
- Van Brederode, T. y Casano, F. (2023). EU Public Intervention in the Energy Market: A Stroke of Good Luck or Misfortune? *Inter-tax*, 51(11), 754-770.

**Fernando Serrano Antón.** Licenciado en Derecho. Doctor en Derecho *cum laude*. Premio Extraordinario de Doctorado. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. Cátedra Jean Monnet EU FairTax. Director del Gabinete de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid. Director de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid. Vocal del Tribunal Económico-Administrativo municipal de Madrid. Presidente de la Asociación Española de Derecho Financiero (2013-2017). Director del grupo de investigación de la Universidad Complutense de Madrid «Fiscalidad Internacional y de la Unión Europea». *Senior research associate* International Bureau of Fiscal Documentation (1998-2000), Países Bajos. Permanent Scientific Committee de la International Fiscal Association (2013-2022). Miembro del Consejo Académico de FIDE. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Ha participado como ponente en cursos, seminarios y másteres impartidos por diversos centros oficiales (universidades y Administraciones), así como en asociaciones y centros privados en España y en el extranjero. <https://orcid.org/0000-0002-9423-6166>