Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 481 | Abril 2023

ISSN: 2695-6896

Prestaciones patrimoniales de carácter público
Carlos Palao Taboada

Novedades en el IRPF en 2022
Manuel de Miguel Monterrubio

Doctrina del TS sobre los listados de deudores tributarios morosos
Luis A. Malvárez Pascual

La lista de morosos y las liquidaciones vinculadas a delitos tributarios
Aitor Orena Domínguez

Las becas ICEX y la residencia fiscal
Alejandro Jiménez López

Análisis descriptivo de los honorarios de auditoría en España entre 2018 y 2020
Diego Carrasco Stoetzer, Andrea Dumont García, Hugo Arribas Martínez y David Arenal Soto

Valoración del impuesto diferido en una cooperativa «especialmente protegida»
Javier Romano Aparicio

45 CEF.- Aniversario

¿Y tú? ¿Ya sabes lo que quieres?

Ahora SÍ

Si sabes
lo que quieres,
ha llegado el momento
de lograrlo.

Contabilidad y Tributación

Presencial | Telepresencial | Online

INICIO ABRIL 2023

- Curso de Contabilidad Práctica
- Curso de Excel Aplicado a la Gestión Empresarial y Financiera
- Curso de Tributación Práctica
- Curso de Gestoría Fiscal, Laboral y Contable
- Curso de Modelización Financiera
- Curso Práctico de Trading
- Curso sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – IRPF
- Curso sobre el Impuesto sobre Sociedades
- Curso sobre Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo
- Curso sobre Contabilidad Fiscal: Impuesto sobre Sociedades e IVA
- Curso sobre Finanzas para No Financieros

Consulta nuestra oferta formativa completa en **www.cef.es**

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 481 | Abril 2023

Directora editorial

M.ª Aránzazu de las Heras García. Doctora en Derecho

Consejo de redacción

Director (tributación) — Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. URJC

Subdirectora (tributación) — María Luisa González-Cuéllar Serrano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. UC3M

Director (contabilidad) — Salvador Marín-Hernández. Presidente EFAA for SMEs y Director Cátedra EC-CGE

Coordinadoras

M.ª José Leza Angulo. Área tributaria del CEF
M.ª de los Ángeles Díez Moreno. Área tributaria del CEF
Berta Gaubert Vigueras. Área contable del CEF

Consejo asesor

Emilio Álvarez Pérez-Bedía. Presidente del REA
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña
Macario Cámara de la Fuente. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Jaén
Luis Castrillo Lara. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. EU de Burgos
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
Julio García Saavedra. Socio fundador de García Saavedra Abogados
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
María José Lázaro Serrano. Socia de Auditoría en Grant Thornton
Félix Javier López Iturriaga. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valladolid
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
Eva María Martín Díaz. Socia en Cuatrecasas e Inspectora de Hacienda (excedente)
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario
Mercedes Ortega Matesanz. Auditora de BNFIX
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
José Pedreira Menéndez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado
Jesús Rodríguez Márquez. Presidente Consejo Defensa Contribuyente. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UCM
Aurora Ribes Ribes. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante
Luz Ruibal Pereira. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA. Abogado
Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM
Eduardo Verdún Fraile. Socio en EY e Inspector de Hacienda (excedente)

Evaluadores externos

Se trata de una revista arbitrada que utiliza el sistema de **revisión externa por expertos** (*peer-review*) en el conocimiento de las materias investigadas y en las metodologías utilizadas en las investigaciones.

Edita

Centro de Estudios Financieros
P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid • Tel. 914 444 920 • editorial@cef.es

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid
Tel. 914 444 920
Correo electrónico: info@cef.es

Suscripción anual (2023) (11 números) 185 € en papel / 95 € en digital

Solicitud de números sueltos (cada volumen) (en papel o en PDF)

Suscriptores 20 €
No suscriptores 25 €

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL
Correo electrónico: **revistacyt@udima.es**
Edición digital: **https://revistas.cef.udima.es/index.php/rcyt**
Depósito legal: M-1947-1981
ISSN: 2695-6896
ISSN-e: 2792-8306

Entidad certificada por:

Imprime

Artes Gráficas Coyve
C/ Destreza, 7
Polígono industrial Los Olivos
28906 Getafe (Madrid)

Indexación y calidad

Esta editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

© 2023 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Todos los derechos reservados.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF.-, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45). Transcurrido un año desde la fecha de publicación, los trabajos quedarán bajo Licencia Creative Commons Reconocimiento-No comercial-Sin obra derivada 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

ISSN: 2695-6896
ISSN-e: 2792-8306

Sumario

Tributación

Estudios

Prestaciones patrimoniales de carácter público 5-58
Property Contributions for Public Purposes
Carlos Palao Taboada

Análisis de actualidad

Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2022: referencia a los cambios normativos, doctrinales y jurisprudenciales 59-114
News on personal income tax in 2022: reference to new enactments, doctrine and case law
Manuel de Miguel Monterrubio

Análisis doctrinal y jurisprudencial

La doctrina del TS en relación con los listados de deudores tributarios morosos: la necesidad de firmeza de las deudas y sanciones y la extensión de las alegaciones a cualquier cuestión jurídica. (Análisis de las SSTS de 20 de enero, rec. núm. 1467/2021, y de 25 de enero de 2023, rec. núm. 465/2021) 115-132
Luis A. Malvárez Pascual

La lista de morosos y las liquidaciones vinculadas a delitos tributarios. (Análisis de la STS de 2 de febrero de 2023, rec. núm. 5225/2020) 133-140
Aitor Orena Domínguez

De nuevo sobre las becas ICEX y la residencia fiscal. (Análisis de la SAN de 23 de mayo de 2022, rec. núm. 1066/2020) 141-152
Alejandro Jiménez López

Contabilidad

Estudios

Análisis descriptivo de los honorarios de auditoría en España entre 2018 y 2020 153-192

Study of the Spanish audit fees between 2018-2020

Diego Carrasco Stoetzer, Andrea Dumont García, Hugo Arribas Martínez y David Arenal Soto

Análisis doctrinal

Sobre la valoración del impuesto diferido en una cooperativa «especialmente protegida». (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 129, de abril de 2022) 193-198

Javier Romano Aparicio

Casos prácticos

@ Tercer ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso a la Subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada, de la Escala de funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional (turno libre) 199-200

María Álvarez Fernández y Marta González Amador

@ | Solo disponible en https://revistas.cef.udima.es/index.php/rcyt

Las opiniones vertidas por los autores son responsabilidad única y exclusiva de ellos. ESTUDIOS FINANCIEROS, sin necesariamente identificarse con las mismas, no altera dichas opiniones y responde únicamente a la garantía de calidad exigible en artículos científicos.

Quincenalmente los suscriptores reciben por correo electrónico un **BOLETÍN** informativo sobre novedades legislativas, selección de jurisprudencia y doctrina de la DGT. Asimismo, el seguimiento diario de las novedades puede hacerse consultando la página https://www.fiscal-impuestos.com

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

Prestaciones patrimoniales de carácter público

Carlos Palao Taboada
Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
Consejero de Montero-Aramburu

Extracto

El concepto de «prestación patrimonial de carácter público» (PPCP) se utiliza por el artículo 31.3 CE con la única finalidad de delimitar el ámbito de la reserva de ley y es aplicable a prestaciones de cualquier naturaleza, públicas y privadas, tributarias o no. Por consiguiente, dicho concepto no designa a una determinada clase de prestaciones en sentido material. Sin embargo, algunas afirmaciones del Tribunal Constitucional vincularon el concepto de PPCP al de tributo y sobre esta base, respaldada por el legislador, un sector relevante de la doctrina sostuvo la existencia de un concepto constitucional de tributo más amplio que el ordinario. En virtud de esta tesis, la retribución pagada por los usuarios de los servicios públicos indispensables (por tanto PPCP) tenía que tener necesariamente, por mandato constitucional, naturaleza tributaria, es decir, de tasa, y no de «tarifa» o precio privado, independientemente de la forma de gestión del servicio. Esta tesis, que pasó por diversas vicisitudes normativas y jurisprudenciales, fue finalmente abandonada por la reforma que realizó en esta materia la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público (LCSP), que calificó a las tarifas de los servicios públicos con un régimen de gestión de Derecho privado de «PPCP no tributarias». Este concepto, que causó una cierta perplejidad en la parte de la doctrina para la que esta expresión encierra una contradicción en los términos, significa sencillamente la definitiva desaparición, sancionada por la STC 63/2019, del erróneo concepto constitucional de tributo.

Las PPCP consistentes en la retribución por la utilización de servicios públicos necesarios deben distinguirse nítidamente de aquellas otras que consisten en la obligación de soportar una carga o gravamen sin que exista una contraprestación del ente público directa o indirectamente

▶

Cómo citar: Palao Taboada, C. (2023). Prestaciones patrimoniales de carácter público. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *481*, 5-58. https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18713

© Centro de Estudios Financieros (05-04-2023)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

▶

beneficiario. Esta segunda clase de PPCP plantea problemas constitucionales distintos de los suscitados por la clase anterior; por ello mantenerlas debidamente separadas es una exigencia de claridad, no siempre respetada suficientemente ni por el legislador ni por el TC. Las PPCP de esta segunda clase entran sin dificultad en la amplia categoría de los tributos parafiscales, algo que advirtió también confusamente el legislador de la LCSP cuando sustituyó la norma sobre exacciones parafiscales contenida en la DA Primera de la LGT por otra relativa a las PPCP.

El trabajo se complementa con un examen de la naturaleza de los gravámenes temporales energético y sobre entidades de crédito establecidos por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que la propia Ley califica como «PPCP no tributarias».

Palabras clave: prestación patrimonial de carácter público tributaria y no tributaria; concepto constitucional de tributo; tarifa; tasa; parafiscalidad; gravámenes temporales energético y sobre entidades de crédito.

Recibido: 01-03-2023 / Aceptado: 13-03-2023 / Publicado: 05-04-2023

Property Contributions for Public Purposes

Carlos Palao Taboada

Abstract

The concept of «property contributions for public purposes» (PCPP) is employed by article 31.3 of the Spanish Constitution for the sole objective of defining the scope of the principle of legality and is applicable to all kinds of contributions, whether public or private, fiscal or otherwise. Therefore, said concept does not refer to a specific kind of contribution in the substantial sense. However, certain assertions of the Constitutional Court connected the concepts of PCPP and fiscal charge and received the legislator's support. Based on these grounds, a relevant sector of the doctrine construed a constitutional concept of fiscal charge wider than the ordinary one, according to which fees paid by the users of indispensable public services (which were PCPP) had necessarily fiscal character and not that of a contractual price, irrespective of whether rendering the service was or not subject to private law. This thesis went through various normative and case law vicissitudes and was finally abandoned by the reform carried out on this matter by Law 9/2017, on Public Sector Contracts, which qualified private prices paid by users of public services as «non-fiscal PCPP». This expression, which caused some perplexity among those authors for whom it constitutes a contradiction *in terminis*, implies simply the definitive disappearance, sanctioned by Constitutional Court judgement 63/2019, of the erroneous idea of a constitutional concept of fiscal charge.

PCPP that constitute a remuneration of the use of public services must be clearly distinguished from those that consist in an obligation to endure a burden or levy without receiving any compensatory benefit from the public entity that directly or indirectly profits from such obligation.

▶

Citation: Palao Taboada, C. (2023). Prestaciones patrimoniales de carácter público. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *481*, 5-58. https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18713

▶

The second species of PCPP raises constitutional questions different from those posed by the first one; hence treating them with the adequate separation is a requirement of clarity not always sufficiently complied with by the legislator or the Constitutional Court. PCPP of the latter kind fit smoothly into the broad category of «parafiscal charges», something the legislator of the Law on Public Sector Contracts was aware of, however obscurely, when it substituted in the First Additional Provision of the General Tax Law a rule on PCPP for the original rule concerning those charges.

Additionally the present paper examines the legal nature of the transitional levies on entities belonging to the energy sector and on credit entities established by Law 38/2022, of December 27, characterized by the same Law as «non-fiscal PCPP».

Keywords: fiscal and non-fiscal property contributions for public purposes; constitutional concept of fiscal charge; fees for public services; parafiscal charges; transitional levies on entities belonging to the energy sector and on credit entities

Received: 01-03-2023 / Accepted: 13-03-2023 / Published: 05-04-2023

Sumario

I. Nociones preliminares
   A. El axioma fundamental de las prestaciones patrimoniales de carácter público
   B. Las dos clases de prestaciones patrimoniales de carácter público

II. La problemática de las PPCP contraprestación por el uso de servicios públicos
   A. La STC 185/1995 y el concepto constitucional de tributo
   B. La polémica sobre la naturaleza de la contraprestación por los servicios públicos necesarios
   C. La Ley de Contratos del Sector Público 9/2017
   D. La STC 63/2019

III. Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias consistentes en gravámenes sin contraprestación
   A. Doctrina constitucional
      1. La prestación por incapacidad laboral transitoria (STC 182/1997)
      2. Deducción sobre la facturación de las oficinas de farmacia al Sistema Nacional de Salud (STC 83/2014)
      3. La aportación para la cobertura del déficit tarifario del sector eléctrico (STC 167/2016)
   B. Consideraciones críticas sobre esta clase de prestaciones patrimoniales de carácter público
      1. El problema de la naturaleza tributaria
      2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público y la parafiscalidad

IV. Recapitulación

V. *Addenda*: Naturaleza de los gravámenes temporales establecidos por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre
   A. Su calificación como prestaciones de carácter público no tributarias
   B. Naturaleza de impuestos de los gravámenes

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

I. Nociones preliminares

A. El axioma fundamental de las prestaciones patrimoniales de carácter público

El concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público aparece en el artículo 31.3 CE, que dispone lo siguiente: «Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». *La idea esencial de este concepto es que su* única *función es definir el ámbito de la reserva de ley que se establece en este precepto.* Se trata de un axioma, es decir, de una proposición evidente, que no necesita demostración. Lo podemos enunciar como axioma de la independencia del concepto de prestación patrimonial de carácter público respecto a la prestación de que se trate. En efecto, dentro del concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público (en lo sucesivo PPCP) caben prestaciones (obligaciones de dar o hacer[1]) de cualquier clase y naturaleza jurídica. Esto es especialmente evidente en vista de la interpretación de dicho concepto realizada por la fundamental STC 185/1995, de 14 de diciembre, de acuerdo con la cual su nota distintiva fundamental es la coactividad entendida como coerción jurídica o de hecho y, por tanto, es irrelevante el régimen jurídico de la prestación al que parece apuntar su «carácter público». Pero el señalado axioma no depende de esta tesis: aunque se entendiese que en el concepto de PPCP únicamente caben prestaciones de determinada naturaleza, la cualidad de PPCP es ajena a esta naturaleza y denota solamente que la imposición de la prestación está reservada a la ley. Del hecho de que *la noción de PPCP no designa a una determinada clase de prestación* se deriva que *carece de una disciplina material*: la única regulación común de las PPCP consiste en que su establecimiento y regulación están sujetos a esta reserva. En consecuencia, no tiene sentido la búsqueda de una regulación material de estas prestaciones que a veces se propone la doctrina; *el régimen jurídico de cada PPCP es el que corresponda de acuerdo con la naturaleza de la concreta prestación de que se trate en cada caso*[2]; de ningún modo es común a las PPCP. Por eso cuando una determinada prestación

[1] Cfr. Menéndez Moreno (2018), p. 3.

[2] Por ejemplo, Ortiz Calle (2018), p. 6, afirma que «con la aprobación de la LCSP [Ley de contratos del sector público, 9/2017] se ha hecho todavía más urgente delimitar el concepto y el régimen jurídico de las prestaciones patrimoniales de carácter público». Añade que «habría que encontrar criterios útiles para determinar cuáles de ellas tienen naturaleza tributaria. Asimismo, resultaría de gran utilidad conocer las reglas de cuantificación de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario…». Ahora

pública se contempla en el plano material de la legislación ordinaria es erróneo utilizar para denominarla la expresión «prestación patrimonial de carácter público» en lugar de la propia de la prestación de que se trate. Lo que sucede es que en algunos casos esta prestación es una figura innominada y por ello se recurre, por comodidad, a designarla como PPCP, es decir, por una de sus cualidades; pero no debe perderse de vista que este es un uso metafórico de esa expresión. Por la misma razón, las PPCP no son un tipo especial de ingreso público[3]. Una gran parte de los errores y confusiones que se han producido en relación con esta figura tiene su origen en el desconocimiento de esta idea fundamental.

B. Las dos clases de prestaciones patrimoniales de carácter público

Aunque el concepto de PPCP es unitario, la diversa naturaleza y estructura de las prestaciones a las que se aplica origina distintos problemas constitucionales. Atendiendo a esta diferencia es necesario distinguir dos tipos de PPCP: (i) Prestaciones que constituyen la contraprestación de servicios públicos por el usuario de estos servicios; (ii) Gravámenes o cargas (no siempre son prestaciones propiamente dichas) que se imponen sin contraprestación a determinadas personas. La presencia o ausencia de contraprestación por parte del perceptor de la prestación sugiere un paralelismo entre estas dos clases de prestaciones y las tasas e impuestos, respectivamente. Es fundamental tener presente esta distinción cuando se aborda el análisis de la figura de las PPCP.

Estas dos clases de prestaciones son profundamente distintas entre sí y la única relación entre ellas que permite agruparlas en un género común es precisamente su condi-

---

bien, la naturaleza tributaria o no de una prestación es el único aspecto de su régimen jurídico que, en su caso, puede ser relevante desde la perspectiva constitucional. Por su parte, Martínez Sánchez (2019a), pp. 249 y ss., analiza el «régimen jurídico de las nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario» y expone las dudas que dicho régimen le suscita. De manera semejante, Marín-Barnuevo (2022), ap. 1.3.2, critica el establecimiento por la LCSP de la «nueva categoría» de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, entre otras razones, porque «carece de un régimen jurídico suficientemente caracterizado» y enumera algunas dudas sobre este régimen relativas al alcance de la reserva de ley, a la posibilidad de que las perciban entes privados como los concesionarios, a la aplicación del procedimiento de apremio, al régimen sancionador y al de los recursos administrativos o judiciales. Muchas de estas dudas, si no todas, se disipan si se tiene presente que la LCSP recurre a la mencionada categoría, que es tan antigua como la Constitución, para afirmar que la retribución por el uso de servicios públicos puede tener la naturaleza de «tarifa» o precio privado, obviamente no tributaria, sin perjuicio de que, si el servicio es coactivo, este precio esté sujeto a reserva de ley. Por consiguiente, en el ámbito de la legislación ordinaria el régimen jurídico de las PPCP no tributarias de la clase examinada no es otro que el de las tarifas. Volveremos sobre todo ello más adelante.

[3] Así las considera el artículo 2.2 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, RD-Leg. 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL). Insiste especialmente en esta idea Rosa Litago Lledó: vid. Litago Lledó (2018a), p. 149, y (2018b), p. 166.

ción de PPCP. Se trata de un vínculo muy débil, dado que, como sabemos, esta condición es ajena a la naturaleza de la respectiva prestación. En rigor, podría afirmarse que existen tantas clases de PPCP como tipos de prestaciones en sentido material de las que se predica esta condición. Es más, los problemas que puede suscitar la determinación del carácter de PPCP de una determinada prestación varían sensiblemente en función de la naturaleza de esta. La reducción de las clases de PPCP que distinguimos a las dos mencionadas se justifica porque estas son las que han originado problemas constitucionales en la realidad jurídica española.

La señalada distinción, generalmente ignorada por la doctrina, ha sido perspicazmente apuntada por Sanz Gómez[4]. La última sentencia del Tribunal Constitucional en esta materia, STC 63/2019, de 9 de mayo, sistematiza en torno a ella una útil e interesante relación de las sentencias del TC en materia de PPCP (FJ 5). Sin embargo, aunque la clasificación de las sentencias en una y otra clase coincide con la que resulta del criterio expuesto, el que utiliza el TC es el de la naturaleza tributaria (las de la primera clase) o no tributaria (las de la segunda) *que el propio Tribunal atribuye a la correspondiente PPCP.* Ahora bien, cuando se trata de las PPCP de la primera clase (prestaciones con contraprestación) esta atribución no era necesaria para resolver el problema de la sujeción al principio de legalidad, que era el único sometido a la decisión del TC, y al calificar a la prestación examinada como tributaria (como tasa) el Tribunal penetra innecesaria e indebidamente en el ámbito de la legalidad ordinaria ajeno a su competencia. Puede afirmarse que los problemas constitucionales planteados por las PPCP de esta clase fueron artificialmente creados por el propio TC. No así, en cambio, cuando se trataba de las PPCP de la segunda clase (prestaciones sin contraprestación), en cuyo caso la resolución del problema de constitucionalidad exigía determinar la naturaleza tributaria o no de la prestación. Esta distinción se verá más claramente cuando examinemos los dos tipos de PPCP. El criterio de la naturaleza tributaria o no en la forma en que lo utiliza el TC conduce a un resultado paradójico, pues las PPCP que de acuerdo con él son de carácter tributario son en muchos casos aquellas a las que la evolución legislativa ha acabado por reconocer que carecían de él, e inversamente, las calificadas como no tributarias guardan una destacada similitud con los tributos, aunque no se identifiquen plenamente con ellos.

[4] Sanz Gómez (2021), epígrafe I. Sin embargo, no establece un criterio de distinción, como el de la estructura del presupuesto de hecho de la prestación propuesto en el texto o el del carácter tributario o no de esta, apuntado por el TC (v. *infra* en el texto), sino que define una y otra clase. La primera comprendería «las prestaciones patrimoniales que, en la jurisprudencia constitucional, no se producen en el seno de la relación jurídico-tributaria clásica que vincula al Estado, como sujeto activo, con el contribuyente; sino en una relación especial de determinados agentes (por ejemplo: empresas productoras de energía eléctrica) con los poderes públicos». Como veremos en su momento (*infra*, III.A.2), esta característica es una de las que utiliza el TC para calificar una prestación impuesta sin contraprestación como no tributaria. A las de la segunda clase las identifica sin más con las tarifas, es decir, las PPCP de esta clase no tributarias. Pero en esta clase de PPCP se deben incluir también las tributarias (fundamentalmente las tasas), sin perjuicio de la subdistinción entre tributarias y no tributarias.

II. La problemática de las PPCP contraprestación por el uso de servicios públicos

A. La STC 185/1995 y el concepto constitucional de tributo

La primera de las sentencias del TC relativa a las PPCP, la capital STC 185/1995, de 14 de diciembre, se refiere a prestaciones de la primera clase, las que constituyen la contraprestación del usuario de un servicio público. En efecto, resolvió un recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP), dos formas de naturaleza jurídico-pública de retribución por la utilización de servicios públicos. Esta sentencia es sobradamente conocida, por lo que me limitaré a recordar ahora, en primer lugar, que sentó las bases del concepto constitucional de PPCP que define como «prestaciones coactivamente impuestas». Según el TC existe coactividad, por un lado, cuando el servicio o actividad del ente público es de recepción obligatoria y *a fortiori* cuando no existe tal servicio o actividad sino que la obligación nace sin que intervenga la voluntad del sujeto. En estos casos, característicos de los impuestos, la prestación se impone por una norma por lo que la coacción se puede calificar de jurídica. Incidentalmente cabe observar que este es el tipo de coactividad que existe en las PPCP del segundo de los tipos que hemos distinguido, en los que, por tanto, la existencia de la coactividad requerida para la calificación como tales PPCP no plantea ningún problema.

Por otro lado, siempre según el TC, cuando se trata de servicios públicos existe coactividad cuando el servicio es «objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares» o se presta por el ente público en posición de monopolio de hecho o de derecho. El Tribunal minimiza la relevancia del régimen jurídico del servicio, que considera insuficiente para calificar una prestación como PPCP. Se trata, pues, de una noción puramente fáctica de coactividad, sujeta a un alto grado de indeterminación y esencialmente variable en el tiempo y en el espacio. La aplicación rigurosa de una noción de coactividad de estas características hubiera obligado a cambiar la naturaleza de la prestación (por ejemplo, de tasa a precio público) de acuerdo con la evolución en el tiempo de las circunstancias del servicio, algo prácticamente inviable. Por ello, los servicios públicos o actividades por los que pueden establecerse tasas, que requieren la condición de coactividad, se determinan *a priori* de manera abstracta y permanente (véase, en el ámbito local, el art. 21.4 TRLHL), por lo que la inseguridad causada por el carácter de puro hecho de la coactividad ha perdido importancia.

En segundo lugar, interesa recordar aquí que la STC 185/1995, aplicando el concepto de PPCP definido por ella a los precios públicos establecidos por la LTPP llegó a la conclusión de que algunos de estos constituían PPCP y, en consecuencia, estaban sujetos a reserva de ley. Por otra parte, estimó que las normas de dicha ley sobre el establecimiento de los precios públicos no satisfacían las exigencias de este principio. La solución más lógica de este problema parece ser la declaración de inconstitucionalidad de estas normas, aunque ello supondría someter a la reserva de ley a los precios públicos que no fuesen PPCP.

Sin embargo, el TC optó por una solución distinta, consistente en reformular el concepto legal de precio público para excluir de él los que constituían PPCP. El contenido residual del concepto, al no ser PPCP, no necesitaba ajustarse en su establecimiento al principio de reserva de ley. Al adoptar esta decisión el TC sobrepasó los límites de su competencia y asumió las funciones propias del legislador. Además, con ella dio los primeros pasos en la dirección de la equiparación de los conceptos de PPCP y tributo y de la tesis de que el primero venía a constituir un «concepto constitucional de tributo», que ha sido el principal caballo de batalla de la doctrina sobre las prestaciones de los particulares por el uso de los servicios públicos. Esta tesis no se halla formulada en la propia STC 185/1995; antes al contrario, el Tribunal rechaza expresamente la consideración «como sinónimas la expresión "tributos" del artículo 133.1 CE y la más genérica de "prestaciones patrimoniales de carácter público" del artículo 31.3 CE». Sin embargo, esta afirmación no es contradictoria con la señalada tesis, pues el concepto de «tributo» del artículo 133.1 CE es el de la legislación ordinaria, formulado en el artículo 2 LGT.

La equiparación del concepto de PPCP con un concepto constitucional de tributo está implícita en el fallo de la STC 185/1995, en cuanto devuelve al campo de las tasas los precios públicos en los que concurre la nota de coactividad tal como esta se entiende por dicha sentencia. Es cierto que el Tribunal no efectúa esta calificación; los precios públicos calificados como PPCP y, por tanto, expulsados de este concepto, quedan inicialmente en un limbo, como prestaciones innominadas y, sobre todo, carentes de regulación[5]. La primera disposición que trata de adaptar el ordenamiento jurídico a la STC 185/1995, que fue el RD-L 2/1996, de 26 de enero, optó por poner a tales precios la denominación de PPCP, lo cual suponía perpetuar la falta de regulación, pues, como hemos señalado, estas prestaciones carecen de una disciplina sustantiva y la única regla específica que les es aplicable es la sujeción a reserva de ley en virtud del artículo 31.3 CE. La reintegración formal de los precios públicos/PPCP en el ámbito de las tasas se lleva a cabo por la Ley 25/1998, de 13 de julio, que modificó la LTPP y la LGT para redistribuir el campo de las contraprestaciones de naturaleza pública pagadas por los usuarios de servicios públicos entre las tasas y los precios públicos atendiendo al concepto de coactividad de la STC 185/1995[6].

La otra sentencia del TC en materia de precios públicos, STC 233/1999, de 16 de diciembre, relativa a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Loca-

[5] Cfr. Ramallo Massanet (1996), p. 245.

[6] Trías Prats (2017), p. 265, observa que la Ley 25/1998 no establecía una equivalencia entre tasa y contraprestación por el uso de servicios públicos coactivos, sino que exigía además que estos fuesen prestados «en régimen de derecho público». «Sin embargo –añade–, parece que ese dato pasó desapercibido, tal vez diluido por la creencia ciega de que el nuevo escenario legal venía a establecer una suerte de equiparación entre prestación patrimonial de carácter público y tasa. Y por consiguiente, que tras la reforma de 1998 debía considerarse tasa toda contraprestación de servicios públicos coactivos, fuera cual fuera la modalidad de gestión del servicio. O sea, también las tarifas percibidas por el concesionario. En efecto, esa es exactamente la interpretación del régimen legal que iba a adoptar la jurisprudencia a partir de entonces…».

les, enunció expresamente la equiparación de las PPCP a tributos. Afirma, en efecto, que «si, como decíamos en la STC 182/1997, los "tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" (fundamento jurídico 15), no cabe la menor duda de que, con independencia de la calificación formal que les otorga la LHL, los precios públicos que hemos identificado como prestaciones de carácter público son materialmente tributos» (FJ 18). En el contexto de la sentencia, esta afirmación tenía la limitada finalidad de justificar la aplicación a esos precios públicos de las normas constitucionales (arts. 133.2 y 140 CE) que proclaman la autonomía tributaria de las corporaciones locales y matizar en consecuencia en relación con ellos de la reserva de ley.

Sobre la base de la jurisprudencia constitucional citada un relevante sector de la doctrina construyó un concepto constitucional o sustancial de tributo basado en la equiparación de este concepto con el de PPCP[7]. Sin embargo, en nuestra opinión, este concepto, por

[7] Los primeros autores que sostuvieron que la noción de PPCP suponía la existencia de un concepto «sustancial» o constitucional de tributo fueron Lozano Serrano (1998), p. 34, y Martín Jiménez (2000), pp. 181. Una variante de esta tesis es la mantenida por Aguallo Avilés y Bueno Gallardo (2007), pp. 59 y ss. En opinión de estos autores, los principios del artículo 31.1 CE no se aplican únicamente a los tributos, sino a toda prestación patrimonial coactiva cuya finalidad sea contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Estas prestaciones integrarían fundamentalmente el concepto constitucional de tributo (p. 61). Sin embargo, la aplicación del principio de capacidad económica se extendería a prestaciones que quedan fuera de este concepto, como las sanciones tributarias (p. 68). Esta afirmación es contradictoria con la de que «los principios del artículo 31.1 CE se aplican a las prestaciones *materialmente (constitucionalmente)*] tributarias» (p. 70) (cursiva del original). Según los citados autores, el concepto constitucional de tributo no coincide con el legal; de otro modo el legislador podría incumplir fácilmente los principios constitucionales tributarios (incluido el de legalidad, que resuelve directamente el concepto de PPCP sin necesidad de recurrir a un concepto constitucional de tributo), para lo cual «bastaría otorgarle a la prestación de carácter público exigida a los ciudadanos un *nomen iuris* diferente». Sin embargo, no es tan sencillo para el legislador eludir los principios constitucionales mediante una simple manipulación de las denominaciones, que se descubriría inmediatamente si en un conflicto constitucional está en juego la naturaleza tributaria de una prestación –sobre la confusión entre ambas cuestiones en la jurisprudencia constitucional vid. *infra* III.A.2. La finalidad del concepto constitucional de tributo es aplicar los mencionados principios a prestaciones que no son tributos (cualquiera que sea su denominación) en el sentido de la legislación ordinaria. Bueno Gallardo (2018) ha vuelto a insistir más recientemente en la tesis formulada junto con Aguallo y, partiendo de ella, critica la jurisprudencia constitucional que arranca de la STC 83/2014 (v. *infra*, *ibid*.) por efectuar una interpretación demasiado restrictiva de las PPCP con finalidad contributiva (tributos en sentido constitucional, según la referida tesis) al reducirlas a las tributarias (es decir, a los tributos en sentido legal ordinario) y, en consecuencia, rechazar que a las excluidas les sean aplicables las normas de la Constitución propias de los tributos. Tal proceder constituiría una «sinécdoque», o sea, «una metáfora que consiste en designar una cosa con el nombre de otra que no es más que una parte de ella» (María Moliner). Examina después las PPCP calificadas por el TC como no tributarias para determinar las que, a su juicio, tienen carácter contributivo en virtud de criterios a nuestro juicio arbitrarios, opinión que no podemos justificar aquí. En el mismo sentido que Bueno Gallardo, Sanz Gómez (2021), ap. IV.1.

Como veremos en el próximo apartado, la tesis del concepto constitucional de tributo subyace, implícita o explícitamente a las críticas a la LCSP, que acabó con este concepto.

un lado, no tiene apoyo en la Constitución; por otro lado, carece de utilidad[8]. Para definir el ámbito de la reserva de ley la Constitución ya ha previsto el concepto de PPCP. La finalidad perseguida por los defensores del concepto constitucional de tributo es extender a prestaciones coactivas (en el sentido de la jurisprudencia constitucional) de naturaleza no tributaria la aplicación de los principios constitucionales propios de los tributos enunciados en el artículo 31.1 CE. Preocupa a estos autores que el legislador se sustraiga a la aplicación de estos principios mediante la utilización de figuras no tributarias. Ahora bien, la Constitución limita esta aplicación a los tributos y no hay ninguna razón para entender que emplea este término en un sentido distinto del de la legislación ordinaria. Pero es que, además, la eficacia del principio de capacidad económica, que es el que sobre todo tienen presente los partidarios de esta tesis, es reconocidamente muy reducida en relación con los tributos causales, es decir, aquellos en los que existe una contraprestación del ente público, ya que su principio orientador fundamental es el del beneficio o equivalencia.

El concepto constitucional de tributo recibe una confirmación por las sentencias del TC relativas a las tarifas portuarias 102/2005, de 20 de abril, y 121/2005, de 10 de mayo[9]. En ellas el TC, invocando como la STC 233/1999, la definición de tributo de la STC 182/1997, afirma que «las llamadas "tarifas" por servicios portuarios constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria». Es de señalar que la ley por la que se regía el caso, que era la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, atribuía expresamente a las tarifas portuarias «el carácter de precios privados» (art. 70.1). La resolución de la cuestión planteada al TC, que era si la regulación de las tarifas en cuestión respetaba o no la reserva de ley, exigía solamente determinar si dichas tarifas, a pesar de ser precios privados por decisión legal, eran PPCP. El Tribunal responde afirmativamente a esta cuestión y aquí debió concluir su argumentación. No obstante, desconociendo que la afirmación del carácter de PPCP no implica ninguna consecuencia acerca de la naturaleza de la prestación, afirma que las tarifas son tributos «con independencia de que los servicios sean prestados por la Autoridad Portuaria de forma directa o indirecta, tal y como se desprende, en la actualidad del párrafo segundo del art. 2.2, a) [de la Ley General Tributaria]». La afirmación de que las tarifas portuarias son tributos (tasas), superflua en el plano constitucional, supone la aceptación de un concepto constitucional o material de tributo[10]. Por otra parte, la invocación del precepto de la LGT, que implica la

8 Vid. Herrera Molina (2004).

9 Estas dos sentencias fueron precedidas por la 63/2003, de 27 de marzo, que afirma lo mismo del canon por ocupación del dominio público portuario.

10 Es manifiesta la debilidad del argumento derivado por la STC 102/2005 del artículo 2.2, a) LGT (redacción originaria, vid. *infra* en el texto), una norma con rango de ley ordinaria, para basar la calificación de las tarifas como tasas y, por tanto, en definitiva el concepto constitucional de tributo. Por eso, la STS de 12 de noviembre de 2009 (rec. 9304/2003), que se apoya en la posición del TC, sostiene que «la cita expresa de dicha norma supone otorgarle relevancia constitucional» (FD 4.º). Se adhiere a este argumento Jiménez Compaired (2011), p. 78.

calificación en concreto de las tarifas como tasas, constituye un salto inadmisible del plano constitucional al de la legalidad ordinaria[11].

B. La polémica sobre la naturaleza de la contraprestación por los servicios públicos necesarios

La STC 185/1995 y sus secuelas irrumpieron drásticamente en la doctrina y la jurisprudencia, hasta entonces pacíficas, de las contraprestaciones satisfechas por los usuarios de los servicios públicos. Según esta doctrina, estas contraprestaciones podían tener naturaleza de tasas, por tanto tributaria, o de precios privados, denominados «tarifas». Por tanto, el ente titular del servicio, generalmente una entidad local, hacía uso de potestades diferentes con relación a cada una de estas formas de retribución: la potestad o poder tributario y la potestad tarifaria o de intervención en el precio de los servicios prestados de manera indirecta, normalmente a través de un concesionario. El criterio fundamental de distinción era quién percibía la retribución: en la tasa el propio ente público; en la tarifa una persona distinta, sea el concesionario o prestador del servicio, según las diversas modalidades de gestión indirecta, sea una entidad de Derecho privado de capital íntegramente público[12].

---

[11] Véase más ampliamente mi comentario crítico a estas sentencias del TC titulado «Tarifas portuarias: precios privados que son tributos», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *271*, 2005, incluido en Palao Taboada (2018), cap. 13, pp. 319 y ss.

[12] Según Tornos Mas (2011), p. 24, en el régimen de tarifa existen dos relaciones jurídicas: «Por un lado una relación de contrato administrativo entre el concesionario u otro contratista del servicio público y el titular del servicio o, en su caso, una relación de carácter organizativo entre este último y su empresa pública. Por otro lado,… una relación de prestación del servicio con los usuarios. Normalmente, esta segunda relación se formaliza mediante un contrato privado o "*póliza*" cuyas condiciones, cumplimiento y extinción suelen estar reguladas por el Reglamento del servicio y/o por el propio Pliego de cláusulas económico-administrativas particulares». En cambio, añadimos nosotros, en el régimen de tasa no existe esta segunda relación entre el usuario y el prestador del servicio; el ciudadano se vincula con el ente público titular del servicio en virtud de la relación tributaria de tasa. Observa el autor citado que «se ha justificado el régimen de tarifa cuando el objeto de la prestación en que consiste el servicio permite una relación individualizada y singularmente evaluable, entre el gestor y el usuario, como es el caso del suministro domiciliario de agua o el transporte de viajeros; mientras que, cuando las características del servicio hacen muy difícil o imposible establecer esa relación y, sobre todo, esa evaluación singular de la prestación –p. ej. en el servicio de recogida de residuos urbanos–, se impone el régimen de tasa, por más que el servicio esté a cargo de una empresa pública municipal o de un concesionario».

Por su parte, Trías Prats (2017), p. 261, tras señalar la falta de criterios claros y uniformes en la legislación sobre la distinción entre tasa y tarifa, propone, no obstante, un doble criterio: «i) el primero, referido al régimen de prestación del servicio, que imponía la tasa cuando dicho servicio se prestaba en régimen de derecho público, y admitía la tarifa cuando la prestación se sometía a las reglas del derecho privado; y ii) el segundo, relacionado con la titularidad y afectación del ingreso, según el cual la tasa era percibida directamente por la Administración titular del servicio, integrándose en la hacienda pública como un recurso ordinario de la misma, en tanto que la tarifa se ingresaba en el patrimonio del ente prestador, des-

Al atribuir naturaleza de tributo a toda PPCP la jurisprudencia constitucional que arranca de la STC 185/1995 y su interpretación por el TS hicieron imposible la figura de la tarifa en los servicios públicos indispensables. El problema se planteó principalmente en relación con el suministro domiciliario de agua y con los servicios funerarios. La referida doctrina constitucional recibió un respaldo legislativo con la inserción en el artículo 2.2, a) de la nueva LGT de 2003, que contiene la definición de tasa, de un segundo párrafo que, con referencia al requisito de este concepto de que el servicio o actividad se preste o realice en régimen de derecho público, aclaraba: «Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público». Las enmiendas en el Congreso que introdujeron este párrafo adujeron como justificación que con ella se seguía la doctrina del TC en sus sentencias 185/1995 y 233/1999[13].

A partir de este momento se desarrolló una accidentada historia doctrinal y jurisprudencial sobre la naturaleza de la retribución de los servicios públicos necesarios, que giró en torno a la alternativa tasa/tarifa[14]. Un primer hito de esta evolución fue la supresión del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT por la Disposición Final 58.ª de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. El propósito de esta derogación parecía ser admitir la posibilidad de utilizar la tarifa como forma de financiación de los servicios públicos prestados en régimen de Derecho privado[15], y así lo estimó un sector de la doctrina[16]. Sin embargo,

tinada a asegurar la viabilidad financiera del servicio». El segundo de estos criterios coincide, a nuestro entender, con el que expone Tornos Mas.

13 La número 16 del Grupo Parlamentario Federal de Izquierda Unida y la número 266 del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió).

14 Una clara exposición de esta historia se encuentra en Trías Prats (2017).

15 El origen de la disposición derogatoria fue la enmienda número 443 en el Senado del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i Unió al Proyecto de Ley de Economía Sostenible, que no se limitaba a suprimir la norma de la LGT, sino que modificaba su redacción y proponía la adición de nuevos apartados al artículo 2 de la LGT y al 20 del TRLHL que tenían la inequívoca finalidad de restaurar el ámbito que la doctrina tradicional reconocía a las tarifas. Es interesante que la justificación de dicha enmienda se refiera a la mención de las tarifas en la Ley de Contratos del Sector Público 30/2007.

16 Falcón y Tella (2011) va más allá pues sostiene que de la jurisprudencia constitucional no se desprende necesariamente el carácter de tasa de la contraprestación percibida por todos los servicios de recepción obligatoria (p. 1) y niega que el párrafo suprimido pretendiese calificar como tasas las remuneraciones de los servicios públicos gestionados a través de un concesionario (p. 3). A su juicio, la eliminación del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT vino a confirmar que la finalidad de dicho párrafo nunca fue convertir las tarifas en tasas. A esta opinión se suma Fernández López (2017), p. 150. Niega también que la norma de la LGT tuviese el efecto de eliminar las tarifas, Villar Rojas (2005). Otros autores, que entendían que la finalidad del precepto derogado era imponer la tasa como retribución de los servicios coactivos, estimaron que la supresión significaba la restauración de la tarifa. En este sentido Tornos Mas (2011), con una crítica de la jurisprudencia negadora de la tarifa; Aneiros Pereira (2018), p. 34.

otro sector doctrinal se mantuvo fiel a la tesis del concepto constitucional de tributo y negó que la derogación del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT tuviese el efecto señalado[17]. El Tribunal Supremo primero reconoció este efecto en la sentencia de 28 de septiembre de 2015 (rec. 2042/2013) pero luego adoptó la posición contraria en la de 23 de noviembre de 2015 (rec. 4091/2013), con el argumento de que la repetida modificación de la LGT devolvía al ordenamiento jurídico a la situación anterior a la entrada en vigor de la esta Ley, presidida por la doctrina constitucional según la cual el concepto de PPCP no requiere que el servicio sea prestado en régimen de derecho público, que arranca de la STC 185/1995. La STS de 23 de noviembre de 2015, que, en definitiva, se aferra al concepto constitucional de tributo como equivalente al de PPCP, lleva un importante voto particular y reabrió la polémica entre tasas y tarifas como forma de retribución de los servicios públicos necesarios[18], que la supresión del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT no logró resolver de manera definitiva.

C. La Ley de Contratos del Sector Público 9/2017

La alternativa tasas-tarifas no es únicamente una cuestión de dogmática jurídica sino que afecta también decisivamente a la forma de gestión de los servicios públicos y, por tanto, a su financiación. La tasa debe tender a cubrir el coste del servicio (art. 7 LTPP), lo cual excluye un beneficio para el concesionario. Esto es conveniente para el usuario, al menos a corto plazo; a largo plazo una financiación insuficiente puede deteriorar la calidad de los servicios. La limitación de la cuantía de la retribución por el servicio es también la finalidad práctica que persiguen los partidarios de esta forma de financiación: se rechaza que el precio de servicios públicos esenciales esté sometido al mercado y proporcione un beneficio al prestador[19]. Pero la eliminación del beneficio tiene el problema de que expulsa de la prestación de servicios públicos al capital privado, que persigue legítimamente un beneficio[20]. En

---

17 Jiménez Compaired (2011), Martínez Sánchez (2019a). La postura de estos autores se basa en el fondo en un argumento común, a saber, que la naturaleza de tasa de la retribución de los servicios públicos coactivos deriva de la propia Constitución por lo que no le afecta una modificación de la legislación ordinaria. El primero de ellos se anticipa, por tanto, a la tesis de la STS de 23 de noviembre de 2015 (v. seguidamente en el texto). De prevalecer este argumento, la posición de estos autores –que no es sino la afirmación de un concepto constitucional de tributo– sería inmune frente a cualquier cambio normativo en contrario. En efecto, esto es lo que afirma Martínez Sánchez respecto a las modificaciones introducidas en esta materia por la LCSP (v. *infra* nota 33).

18 Véanse las críticas a la STS de 23 de noviembre de 2015 de Tornos Mas (2016), Villar Rojas (2017) y Trías Prats (2017). La invoca en apoyo de su postura Martínez Sánchez (2019a), p. 248.

19 En opinión de Ruiz Garijo (2005), p. 7, la tarifa, que califica de «figura híbrida», «se creó, sobre todo, para flexibilizar e introducir reglas de mercado en el régimen jurídico de las cantidades exigidas por la prestación de los servicios públicos. En definitiva, coger "lo bueno" del derecho público y "lo mejor" del derecho privado».

20 Gomar Sánchez (2002), p. 62. La solución que propugna es que cuando el servicio sea coactivo la tarifa, en cuando PPCP, se someta al principio de legalidad. Pero esta solución era ya la dispuesta por el propio

la doctrina administrativista se habían puesto de manifiesto las razones por las que la tasa como retribución de la empresa prestadora de servicios públicos gestionados de forma indirecta presenta inconvenientes que aconsejan la opción por la tarifa[21].

La transposición de Directivas europeas en materia de contratos públicos puso de manifiesto que la retribución del concesionario por medio de tasas no era compatible con los nuevos contratos de concesión de obras y servicios, definidos por la transferencia al concesionario del «riesgo operacional». La Directiva 2014/23/UE, de 26 de febrero de 2014, relativa a la adjudicación de contratos de concesión, define este riesgo de la siguiente manera: «Se considerará que el concesionario asume un riesgo operacional cuando no esté garantizado que, en condiciones normales de funcionamiento, vaya a recuperar las inversiones realizadas ni a cubrir los costes que haya contraído para explotar las obras o los servicios que sean objeto de la concesión. La parte de los riesgos transferidos al concesionario supondrá una exposición real a las incertidumbres del mercado que implique que cualquier pérdida potencial estimada en que incurra el concesionario no es meramente nominal o desdeñable» (art. 5.1, b). Esta definición es reproducida por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP), que transpone esa Directiva al Derecho español (arts. 14.4 y 15.2). Pues bien, la transferencia del riesgo operacional no es posible, o al menos se dificulta en buena medida, si la retribución del servicio se realiza mediante un ingreso de naturaleza tributaria como es la tasa, en cuyo caso el contrato de concesión de servicios públicos sería inviable[22].

concepto de PPCP rectamente entendido, es decir, respetando la naturaleza de precios privados de las tarifas someterlas a la reserva de ley. Lo que impedía ver esta solución era la tesis de que las PPCP tenían que ser necesariamente tasas. El autor citado, influido por esta tesis, se refiere a una «potestad tarifaria materialmente tributaria» para atraer la aplicación de la reserva de ley, pero si se entiende la idea fundamental de que la calificación como PPCP es totalmente independiente de la naturaleza material de la prestación, esta calificación como tributos –que era precisamente el obstáculo que se oponía a las tarifas– era absolutamente innecesaria.

21 Cfr. Tornos Mas (2011), pp. 28 y ss., que menciona diversos «elementos disfuncionales» de la tasa, el más relevante de los cuales es, a nuestro juicio, que el gestor deja de cobrar directamente del usuario y su remuneración pasa a depender del pago que lleva a cabo la Administración a partir de los ingresos que existan en su presupuesto, pasando a ser *certus an incertus quando*.

22 Según Tornos Mas (2018), p. 1475, el hecho de que la contraprestación percibida por el concesionario sea una tarifa, como establece la LCSP, con independencia de que sea una PPCP si el servicio es esencial, «existirá en el cobro de este precio un riesgo operacional, pues el ingreso dependerá del uso que se haga del servicio y de la capacidad recaudatoria del concesionario. Si la concesión de servicio exige riesgo operacional, era necesario que se contemplara la figura de la tarifa como un ingreso privado no garantizado por la administración». En el supuesto de que la prestación del servicio no establezca una relación directa con el usuario, como sucede en el de recogida de basuras, y se satisfaga una tasa directamente al Ayuntamiento, observa Tornos que para que haya transferencia del riesgo operacional la retribución del concesionario pagada por la administración debe fijarse en función de la utilización del servicio (art. 289.1 LCSP); por ejemplo, en función del volumen de basuras recogidas, con lo que existiría un riesgo de demanda. López Mora (2019), p. 338, destaca que la LCSP establezca que la retribución del concesionario se hará vía tarifas «con la intención de hacer efectivo que el riesgo que asume el concesio-

Es cierto que el Proyecto de LCSP establecía claramente que la retribución del concesionario se haría mediante tarifa y a lo largo de su articulado se hacía referencia a este tipo de ingreso, acerca de cuyo significado, tras años de un debate que lo contraponía a la tasa, no podía caber la menor duda. En especial su artículo 287.2 disponía que «[l]as contraprestaciones económicas pactadas [en el contrato de concesión de servicios], que tendrán la naturaleza de tarifa, serán revisadas, en su caso, en la forma establecida en el contrato…». No obstante, la obstinación del TS en mantener la tesis de la naturaleza de tasas de las PPCP, reflejada particularmente en la sentencia de 23 de noviembre de 2015, motivó numerosas enmiendas en el Congreso al Proyecto de Ley con la finalidad de aclarar definitivamente que las tarifas, a pesar de tener la condición de PPCP si son de carácter coactivo, por ser indispensable el servicio que remuneran o constituir un monopolio del ente titular, no por ello tienen naturaleza tributaria de tasas[23]. La Ponencia del Congreso aceptó el propósito perseguido por estas enmiendas e introdujo en su informe las principales modificaciones que proponían, con la redacción que llegaría sin alteración hasta el texto de la Ley[24].

Es evidente que las referencias que hace la LCSP a las «prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias» tienen una sola finalidad: excluir que la calificación como PPCP de las contraprestaciones por el uso de servicios públicos coactivos suponga *eo ipso* la atribución a estas de naturaleza tributaria, es decir, de tasa. En otras palabras, dicho concepto es la negación expresa de la equiparación entre PPCP y tributo y, por tanto, del concepto constitucional de tributo o, lo que es lo mismo, el reconocimiento de la indepen-

---

nario no compute como déficit»; y añade: «Al respecto cabe indicar que la tasa es un impuesto [*sic*] que recauda la Administración por lo que evidencia la no existencia de gestión económica ni de explotación y, por lo tanto, tampoco existiría transferencia del riesgo…». Martín Rodríguez (2019), p. 303, observa también que la finalidad de la reforma efectuada por la LCSP es satisfacer una de las principales exigencias de la Directiva 2014/23/UE, que es la del riesgo operacional de la explotación al concesionario de la obra o el servicio, cosa que se consigue mejor con tarifas que con tasas.

23 Cfr. Iglesias Caridad (2019), pp. 179 y ss.; Martín Rodríguez (2019), pp. 293 y ss. Esta motivación se recoge de manera detenida en la justificación de las enmiendas con la indicada finalidad del Grupo Mixto (las números 815, 928, 935, 950, 973, 974 y 976). En ellas, tras referirse a la derogación del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT y a la STS de 23 de noviembre de 2015, se afirma que «[d]e consolidarse la tesis que sostiene que los ingresos de las empresas gestoras de servicios públicos únicamente pueden ser tasas, se pone en grave riesgo el modelo de gestión privada de este tipo de servicios […]. La atribución de naturaleza tributaria a la totalidad de los ingresos obtenidos con ocasión de la gestión de los servicios públicos puede comprometer seriamente la estabilidad presupuestaria, al resultar necesario internalizar en los presupuestos de las Administraciones Públicas no solo los ingresos sino también los gastos asociados a la prestación de dichos servicios, incluidos aquellos deficitarios, así como el endeudamiento asociado, con la incidencia que ello puede tener para el cumplimiento de los objetivos de endeudamiento y déficit públicos». Añade lo siguiente: «Vista la experiencia reciente y para zanjar el debate, resulta importante introducir las correspondientes modificaciones en la Ley General Tributaria, en la Ley de Haciendas Locales y en la Ley de Tasas y Precios Públicos, de forma que la interpretación de dichas normas en este punto sea coherente, homogénea y compatible con la Ley de contratos del sector público».

24 Las normas modificadas o nuevas son las siguientes: art. 289.2 LCSP; DA 43.ª LCSP; nueva letra c) del art. 2 LTPP (DF 9.ª LCSP); DA 1.ª LGT (DF 11.ª LCSP); y nuevo apartado 6.º del art. 20 TRLHL (DF 12.ª LCSP).

dencia de la condición de PPCP respecto a la naturaleza de la respectiva prestación, que es esencial al concepto de PPCP e incompatible con un concepto de tributo en sentido constitucional diferente del de la legislación ordinaria. Esto no puede dejar de ser admitido por los autores partidarios de este concepto y, por tanto, críticos con la decisión de la LCSP[25].

Algunas de las normas sobre PPCP aprobadas por la LCSP (concretamente, la DA 43.ª de esta Ley, la DA 1.ª LGT y el art. 20.6 TRLHL) limitan correctamente la calificación de PPCP no tributarias a las «establecidas coactivamente». En cambio, tanto el artículo 289.2 LCSP como la letra c [d] añadida al artículo 2 LTPP cometen un exceso al disponer que las contraprestaciones económicas del concesionario de servicios (las tarifas) tendrán la naturaleza de PPCP no tributarias en todo caso, es decir, sin distinguir entre servicios indispensables y los que no tienen esta condición. En efecto, si bien dichas contraprestaciones son siempre tarifas y no tasas, solamente serán PPCP las que retribuyan servicios que reúnan la nota de coactividad en el sentido de la doctrina constitucional. Claro que si se considera que las normas de la LCSP sobre fijación de las tarifas satisfacen el principio de legalidad, la distinción es irrelevante.

La finalidad de las normas sobre PPCP insertadas en la LCSP es puramente negativa, puesto que la afirmación de que la retribución de un servicio público es una PPCP no tributaria no implica ningún aserto sobre la naturaleza de las tarifas[26]. Es obvio asimismo que, frente a lo que se afirma frecuentemente[27], el concepto de «PPCP no tributarias» no tiene nada de nuevo: si se parte de la idea fundamental de que la condición de PPCP es independiente de la naturaleza de la prestación es forzoso admitir que el concepto de PPCP, que se basa en una noción fáctica de coactividad, comprende, además de los tributos, prestaciones de naturaleza no tributaria. Solo partiendo del postulado de que toda PPCP es necesariamente un tributo resulta novedosa la noción de PPCP no tributaria.

Un sector de la doctrina[28] critica el hecho de que la LCSP haya reconocido de manera expresa la inanidad del concepto constitucional de tributo calificando el abandono de este

---

25 Litago Lledó (2018a), p. 150, afirma que «la categoría de *tributos*, particularmente la tasa, se ve *sensiblemente afectada al quedar reducida a su mero concepto legal, el concepto técnico de tributo*. Porque el efecto inmediato de la reforma deja vacío de contenido el concepto constitucional material, más amplio, aun cuando se trata de la prestación de servicios públicos. Concepto sustantivo al que daba pie la STC 185/1995, que halló eco en el plano legislativo a través de la Ley 25/1998, de 13 de julio, y posteriormente en la propia LGT de 2003» (cursiva del original). La citada autora reitera esta opinión en Litago Lledó (2018b) y (2019), p. 86.

26 Por tanto, en nuestra opinión carece de sentido la pregunta que se hace Iglesias Caridad (2019), p. 207, de si las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias son precios privados. Esta es una cuestión de estricto Derecho administrativo, sobre la cual vid., por ejemplo, Villar Rojas (2017), p. 20; Tornos Mas (2017).

27 Entre otros, Aneiros Pereira (2018), p. 10; Sánchez López (2019), aunque señala que ya se infería del artículo 31.1 CE; Iglesias Caridad (2019), p. 179, aunque pone el calificativo entre comillas; Litago Lledó (2019), p. 78.

28 Gomar Sánchez (2002), p. 73; Aneiros Pereira (2018), p. 27; Litago Lledó (2019), p. 88. Marín-Barnuevo (2022) hace de la «huida del Derecho tributario» el tema de su trabajo. A su juicio, la definición de tributo

concepto como una «huida del Derecho financiero o del tributario». Impedir al legislador esta «huida», cuya finalidad sería la inaplicación de las normas constitucionales relativas a los tributos, era precisamente la justificación del concepto constitucional de tributo y la función del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT[29]. En realidad la huida se reducía a los principios del artículo 31.1 CE, ya que el de legalidad está garantizado precisamente por la cualidad de PPCP de la correspondiente prestación. Ahora bien, la consideración de esta inaplicación como un grave detrimento de la justicia en la retribución de servicios públicos necesarios presupone una creencia un tanto ingenua en la eficacia de estos principios que no se corresponde con la realidad. Por otra parte, como ya hemos observado anteriormente, esta inaplicación no excluye necesariamente que se tomen en consideración los aspectos de equidad en el acceso a los servicios públicos necesarios por todos los ciudadanos, sea en

---

del artículo 2.1 LGT permite la duda de «si el concepto de tributo puede ser definido por el legislador o, por el contrario, tiene un significado constitucional que prevalece sobre la definición que pueda darle el legislador ordinario» (ap. 1.1). Deja abierta esta duda y se limita a constatar que «la Constitución no contiene ninguna definición expresa de lo que debe entenderse por "tributo"». No obstante, acepta la postura más ortodoxa y afirma que existen las tres especies tradicionales de tributo. Según Marín-Barnuevo, «la ausencia de un concepto constitucional de tributo posibilita que el legislador pueda cambiar su definición legal y, de este modo, eludir los principios de justicia tributaria y otras reglas y principios establecidos específicamente para los tributos» (ap. 1.3), y pone como ejemplos los precios públicos y las PPCP. Efectivamente, para eludir la aplicación de los principios constitucionales de justicia tributaria –con el alcance práctico que esto tenga– es suficiente crear una prestación coactiva que no sea un tributo en el sentido constitucional del término, no así el de legalidad, cuyo ámbito está definido por el concepto de PPCP. Esto es lo que pretende impedir la doctrina del concepto constitucional de tributo al ampliar este concepto hasta abarcar a todas las PPCP. Naturalmente, no basta para conseguir este resultado que el legislador ponga a la prestación una denominación (*nomen iuris*) distinta de la de alguna de las especies de tributo, lo cual, como es obvio, no es obstáculo para que se le apliquen las normas (constitucionales y ordinarias) correspondientes a su verdadera naturaleza una vez que esta se ponga de manifiesto. Ahora bien, la idea misma de «huida del Derecho tributario» y la consecuencia que se deriva de ella –fundamentalmente la inaplicación de las normas y principios tributarios (vid. *op. cit.*, ap. 2.6) –presupone que la Constitución asume el concepto de tributo de la legislación ordinaria. Este mismo presupuesto subyace a la doctrina que construye un concepto constitucional de tributo más amplio, lo cual encierra una contradicción. Nuestra opinión es también que el concepto de tributo empleado por la Constitución no difiere del ordinario y, por tanto, que lo que está ausente de la Norma Fundamental es un concepto específicamente constitucional distinto de este; pero pensamos que el hecho de que el artículo 31.1 CE no se aplique a las PPCP que *auténticamente* no sean tributos en este sentido no supone renunciar a la justicia de dichas prestaciones. Por lo demás, Marín-Barnuevo pone de manifiesto (ap. 2) «la proliferación de PPCP de naturaleza no tributaria», que ilustra con diversos ejemplos, el primero de los cuales es el de las PPCP no tributarias. Esta coincidencia, a primera vista sorprendente, del género con la especie se explica, como se deduce del ejemplo que cita el autor –la «prestación patrimonial de carácter público no tributaria», con esta denominación, establecida por el art. 21 del RD-L 6/2022, de 29 de marzo–, por el mal uso que hace a veces el legislador de esa expresión, que, repetimos, no designa prestación alguna, para denominar a prestaciones que o bien no tienen un nombre acuñado o bien, más frecuentemente, tienen una naturaleza que el legislador quiere disimular por algún motivo. Pero en este último caso la estratagema es ingenua, pues si se trata de un tributo esta naturaleza se pondrá de manifiesto normalmente por el análisis jurídico.

[29] Vid. Ruiz Garijo (2005), p. 5.

la propia regulación de la retribución satisfecha por estos servicios –calificada como PPCP no tributaria– sea por otras medidas compensadoras de la desigualdad económica y social.

De las normas sobre PPCP de la LCSP la que tiene mayores pretensiones teóricas es la nueva DA 1.ª LGT, que sustituye a la norma que antes ocupaba ese lugar, dedicada a las exacciones parafiscales. Aparte de tener una redacción deficiente, se trata de una norma superflua y, en cuanto define conceptos constitucionales, improcedente, pues esta no es función de la legislación ordinaria. Así, en primer lugar, cuando define las PPCP. Es la única de dichas normas de la LCSP que lo hace, quizá por su aspiración a ser la norma general sobre PPCP. La definición, contenida en el apartado 1, es la siguiente «Son prestaciones patrimoniales de carácter público aquellas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo». Si se entiende en el sentido gramatical de que pueden existir PPCP no coactivas, esta definición es contraria a la doctrina constitucional, según la cual la coactividad es la característica esencial de toda PPCP[30]. Cabe entenderla benévolamente como una aclaración del concepto de PPCP del artículo 31.3 CE («… que [son las que] se exigen con carácter coactivo»), en cuyo caso sería absolutamente superflua.

La citada Disposición formula luego, en su apartado 2, la distinción entre PPCP tributarias y no tributarias. Las primeras son las que «tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley». Esta remisión al concepto de tributo de la LGT puede considerarse una confirmación de la negación de un concepto constitucional de tributo distinto del de la legislación ordinaria. Las PPCP no tributarias son «las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general». Como veremos más adelante, esta definición recoge la formulada por la jurisprudencia constitucional en relación con las PPCP consistentes en un gravamen sin contraprestación impuesto a determinado grupo de personas. Sin embargo, incide nuevamente en el vicio de regular una materia de índole constitucional. Además, la nueva DA 1.ª LGT era innecesaria para la finalidad perseguida en este aspecto por la LCSP, para lo cual hubiera bastado posiblemente con las modificaciones introducidas en la propia LCSP (art. 289.2 y DA 43.ª a)[31]. En relación con las PPCP consistentes en la retribución por el uso de servicios públicos necesarios la nota del interés general es superflua, pues está implícita en la propia noción de servicio público.

Por lo demás, la mera calificación de las tarifas como PPCP no tributarias (letra c) [en realidad d)] del artículo 2 de la LTPP añadida por la DF 9.ª LCSP), si bien impide que la retribución del uso del servicio público tenga en todo caso la naturaleza de tasa y, por tanto,

[30] Cfr. Iglesias Caridad (2019), p. 180. Vid. en general los comentarios de este autor a la nueva DA 1.ª de la LGT en las páginas siguientes.

[31] En este sentido Navarro Gómez (2018), p. 193, se pregunta «si la LGT era la sede más oportuna para introducir *ad hoc* la calificación jurídica de una figura (las tarifas) que no tiene naturaleza tributaria y que ni siquiera es un ingreso público y cuyo fundamento y ordenación no reside en los principios de justicia tributaria».

garantiza la existencia de un ámbito propio de las tarifas, no resuelve la cuestión de la distinción entre estas dos figuras, que es un problema de Derecho administrativo ordinario evidentemente ajeno a la noción de PPCP. Esta distinción se intenta precisar por otras de las normas sobre PPCP introducidas en la LCSP (DA 43.ª LCSP, DA 1.ª LGT, art. 20.6 TRLHL), que atienden a la forma de gestión del servicio, criterio que ha constituido uno de los principales caballos de batalla en la polémica tasa-tarifa. Las normas citadas recogen el criterio tradicional al disponer que las retribuciones tendrán la condición de PPCP no tributarias, es decir, serán tarifas, cuando el servicio se preste de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. Mencionan después algunas formas de gestión que permiten calificar como PPCP no tributarias: concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público; enumeración que se deja abierta («y demás fórmulas de derecho privado»). Por consiguiente, la forma de gestión del servicio público es decisiva para la naturaleza de tasa o tarifa, es decir, tributo o precio privado, de la contraprestación del usuario[32].

D. La STC 63/2019

Algunos autores apuntaron la posibilidad de que las normas sobre las PPCP de la LCSP fuesen inconstitucionales[33]. Esta cuestión le fue planteada al TC por el recurso de inconstitucionalidad resuelto por la STC 63/2019, de 9 de mayo. Los argumentos de los recurrentes se basan en síntesis en la doctrina del concepto constitucional de tributo, que efectivamente, como hemos visto, es negada frontalmente por la LCSP[34]. El problema central que plantea

[32] Sanz Gómez (2021), ap. III.2.1.A, considera que el criterio para determinar el carácter tributario o no de las tarifas percibidas por entidades del sector público es que constituyan o no ingreso público. En consecuencia, sostiene que «materialmente, las tarifas percibidas por entes públicos bajo personificación privada no son prestaciones públicas no tributarias, sino que tienen naturaleza tributaria. Concretamente, deberían calificarse como tasas, en la medida en que encajan en la definición del artículo 2.2.a) LGT». Reconoce, sin embargo, que «para ello sería necesario una reforma legislativa o una interpretación correctiva del Tribunal Constitucional, que no se ha producido en la STC 63/2019». Esta tesis se apoya en el concepto constitucional de tributo, cuya definición toma de Bueno Gallardo (2018), ap. III.2.1.

[33] En este sentido Martínez Sánchez (2019a), pp. 260 y ss. El motivo de inconstitucionalidad radicaría en la contradicción entre las normas de la LCSP y la naturaleza tributaria de las prestaciones satisfechas por los usuarios de servicios públicos coactivos derivada del concepto constitucional de tributo establecido por la jurisprudencia constitucional. Según el citado autor, la «creación» por la LCSP de las «nuevas» PPCP no tributarias es una reacción del legislador frente a la posición mantenida por el TS incluso tras la derogación del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT. Incluso aunque se rechace este argumento podría alegarse que no se cumple la reserva de ley, en particular por el (nuevo) artículo 20.6 TRLHL, ya que, en opinión del autor, no ha regulado suficientemente los elementos esenciales de las PPCP no tributarias. La crítica de este autor a la STC 63/2019, Martínez Sánchez (2109b), se funda en síntesis en las mismas ideas. Vid. t. Ortiz Calle (2018), p. 15.

[34] De acuerdo con la exposición del TC (Antecedente 1, a) de la sentencia) los recurrentes alegan que «la nueva figura fiscal no tributaria», es decir, las PPCP no tributarias, resultaría contraria a la jurisprudencia

el recurso es, por tanto, la validez de esta doctrina. Lo más próximo que se encuentra en la sentencia a una formulación clara de este problema es la de que la demanda afirma «que la financiación de los servicios públicos deberá ser siempre mediante tributos, cuando concurra alguna de las notas determinantes de la coactividad, esto es, que se trate de servicios de prestación obligatoria, de solicitud o recepción indispensable, y monopolísticos» (FJ 4).

Pues bien, en el razonamiento, todo menos lineal, de la sentencia examinada no se encuentra una respuesta directa a esa cuestión esencial. Una de las causas de la falta de claridad de la sentencia es que sus referencias a la doctrina del Tribunal sobre las PPCP mezclan jurisprudencia constitucional relativa a las dos clases de estas prestaciones que es necesario distinguir, las cuales plantean problemas constitucionales muy distintos. Tampoco contribuye a la claridad del razonamiento el planteamiento que hace la sentencia de la cuestión a decidir en términos de libertad del ente público para decidir la forma de gestión y financiación del servicio[35]. Partiendo de este planteamiento, la sentencia afirma, citando la STC 185/1995, que en la doctrina del TC «no se ha establecido cuál deba ser el modo de prestación o los mecanismos de financiación de los servicios públicos, tarea que ha de corresponder en todo al legislador, dentro del ámbito de configuración que le permite la Constitución» (FJ 6, b). Siendo cierta en su literalidad esta afirmación, la sentencia 63/2019 ignora la doctrina de las posteriores sentencias 233/1999, 63/2005, 102/2005 y 121/2005 y la del TS y de los autores que, basándose en la STC 185/1995, atribuyó naturaleza tributaria a prestaciones a las que la ley misma en el caso de las tarifas portuarias o disposiciones reglamentarias atribuían la naturaleza de precios privados o tarifas; doctrinas en las que se funda expresamente el recurso. Desconoce también la larga polémica tasas/tarifas que trató de resolver la LCSP objeto del proceso. Las sentencias citadas por el TC no se pronuncian ciertamente sobre la libertad de elección de la forma de gestión de los servicios públicos, pero al establecer la naturaleza tributaria de toda PPCP hacían inviable de hecho las formas de Derecho privado. Era sobre esta doctrina constitucional sobre la que el TC hubiera debido pronunciarse claramente.

---

constitucional que atribuye naturaleza tributaria a las PPCP, «puesto que la misma, a la hora de definir las prestaciones patrimoniales de carácter público, prescinde por completo del régimen jurídico con el que se presta el servicio, entendiendo que los precios públicos que se consideran prestaciones patrimoniales de carácter público son materialmente tributos». Este argumento confunde la afirmación de la STC 185/1995 de que el régimen jurídico del servicio es irrelevante *a efectos de la existencia o no de coactividad en la contraprestación del usuario*, con la conclusión de que la forma de gestión del servicio es el criterio fundamental *para determinar si dicha contraprestación tiene o no naturaleza tributaria*, que, como hemos señalado en el apartado anterior, se deriva de las normas sobre PPCP de la LCSP. La noción de PPCP cuyo carácter no tributario se deriva del hecho de que la forma de gestión del servicio es de Derecho privado solo se contradice con la mencionada afirmación del TC si esta se entiende en el sentido de que toda PPCP es necesariamente un tributo, que es como la entendió la doctrina del concepto constitucional de tributo. Este concepto está, por tanto, implícito en la alegación de los recurrentes. La manera en que estos construyen el argumento lleva al TC a plantearse la cuestión de la libertad del ente titular del servicio para elegir la forma de gestión de este, que es colateral respecto al tema central del recurso.

35 Cfr. la nota anterior.

En cualquier caso, el rechazo por el TC de la mencionada doctrina resulta indirectamente de la afirmación de que «la reforma [llevada a cabo por la LCSP] consolida la diferenciación entre una financiación tributaria y una financiación que se denomina "tarifaria" de los servicios públicos» (FJ 6, b), que constituye un reconocimiento de las tarifas desde la perspectiva constitucional. Se infiere también de la siguiente declaración: «El hecho de que el legislador permita establecer un mecanismo distinto de financiación del servicio y de aportación del usuario en función del modo de gestión y prestación del servicio público, forma parte de su ámbito de configuración» (*ibid*.). A ello añade: «No corresponde a este Tribunal interferir o predeterminar en el margen de apreciación que corresponde al legislador democrático ni examinar la oportunidad de la medida legal para decidir si es la más adecuada o la mejor de las posibles…». Se afirma así que la naturaleza de la prestación es una cuestión perteneciente al ámbito de la legislación ordinaria, sobre la que la Constitución no se pronuncia. Ante esta afirmación no serían hoy admisibles pronunciamientos como los contenidos, por ejemplo, en las sentencias del TC sobre las tarifas portuarias y el Tribunal hubiera tenido que respetar la naturaleza de precios privados que el legislador atribuía expresamente a esas tarifas, sin perjuicio de calificarlas como PPCP a los exclusivos efectos de esta calificación, es decir, su sujeción a la reserva de ley.

El Tribunal rechaza también la alegación de que el primer párrafo del artículo 289.2 LCSP[36] vulnera la reserva de ley. En primer lugar, formula unos criterios generales sobre la aplicación de este principio a las PPCP. Respecto de las PPCP en general, sean o no tributarias, la sentencia afirma que «el hecho de que la ley permita que normas reglamentarias fijen la cuantía de la prestación patrimonial de carácter público no vulnera por sí misma el principio de reserva de ley» (FJ 5 c). En cuanto a las no tributarias, señala que «lo esencial es que su establecimiento se lleve a cabo bien por la propia ley, bien con arreglo a la misma [por todas, SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3, y 139/2016, de 21 de julio, FJ 6 c)], lo que exige que sea una norma legal la que establezca los criterios a partir de los cuales deben cuantificarse, de acuerdo con los fines y principios de la legislación sectorial en la que en cada caso se inserte» (*ibid*.). En concreto respecto de las tarifas de los contratos públicos, considera que su regulación en la LCSP «colma la reserva de ley para este tipo de contraprestaciones, pues establece los criterios generales con arreglo a los cuales, en el marco de la legislación de contratos del Estado, deberán revisarse las correspondientes tarifas y sin perjuicio de que la ley de contratos solo contempla esta posibilidad, de manera que será en todo caso la normativa específica reguladora del servicio sujeto a tarifa la que establecerá las mismas, concretando su configuración» (FJ 6, c) i.f.).

La condición de no ser tributos hace que no les sean aplicables a las PPCP no tributarias los límites que la Constitución establece para los tributos como los relativos al uso del

[36] Su texto es el siguiente: «Las contraprestaciones económicas pactadas, que se denominarán tarifas y tendrán la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público no tributario, serán revisadas, en su caso, en la forma establecida en el contrato, que se ajustará, en todo caso, a lo previsto en el Capítulo II del Título III del Libro Primero de la presente Ley, relativo a la revisión de precios en los contratos de las entidades del sector público».

Decreto-Ley (art. 86.1 CE), o a su creación por la Ley de Presupuestos (art. 134.7 CE) o a la exclusión de la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE) (FJ 5, b). Normalmente estos límites no entrarán en juego en relación con las PPCP de la primera clase, que son las que constituyen el objeto de la STC 63/2019. En cambio, como veremos, tienen un papel destacado respecto de las de la segunda clase (prestaciones sin contraprestación).

Por la misma razón de no ser tributos, «no les resultan de aplicación los principios generales contenidos en el artículo 31.1 CE, pero sí estarán sujetas al art. 31.3 CE y, como toda acción pública, a los principios generales del ordenamiento (art. 103.3 CE) [*sic*; ¿9.3?] y, en concreto, a la regulación específica que haya llevado a cabo el legislador sectorial en su caso, en la definición del servicio público» (FJ 6, c). Esta última afirmación es interesante porque, como ya hemos indicado, la aplicación de esos principios, en especial el de capacidad económica, era precisamente el objetivo la doctrina del concepto constitucional de tributo. Ahora bien, insistimos en la idea de que el hecho de que los principios del artículo 31.1 CE no sean aplicables a las prestaciones públicas no tributarias no significa que haya de renunciarse a la justicia en la utilización de los servicios públicos que se financian con ellas. Así lo exige, ante todo, el principio del Estado social de Derecho. Para ello existen diversas técnicas, tales como tarifa reducida o nula para personas con bajo nivel de renta o la limitación de la facultad de suspensión del servicio por falta de pago en el mismo caso, incluidas otras no vinculadas directamente al régimen del servicio, como una renta mínima u otras transferencias[37].

III. Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias consistentes en gravámenes sin contraprestación

A. Doctrina constitucional

El segundo tipo de PPCP está formado por aquellas que no son retribución de un servicio o actividad del ente público, sino que la prestación se impone al sujeto pasivo sin contraprestación. Cuando la prestación es pecuniaria podría tratarse de un impuesto; puede, sin embargo, presentar rasgos que la distingan de esta especie de tributo. La naturaleza pecuniaria de la prestación hay que entenderla en un sentido muy amplio, equivalente a un menoscabo patrimonial expresado en unidades monetarias. Casi todos los supuestos de PPCP no tributarias (calificadas así por el TC –v. *supra* apartado I.B) de esta clase son prestacio-

[37] Como observa Ortiz Calle (2018), p. 26, «[e]n última instancia, la aplicación de los principios de igualdad y proporcionalidad a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias puede producir por otra vía un resultado muy parecido, por lo que se refiere a su cuantificación, a la interpretación amplia del concepto constitucional de tributo que abarque el conjunto de tales prestaciones con finalidad financiera con independencia de la entidad perceptora de las mismas y el régimen al que se sometan».

nes impuestas con el fin de aliviar las apremiantes dificultades financieras por las que atraviesa un sector económico que presta servicios esenciales a los ciudadanos, lo cual es una característica coincidente en cierto modo con los servicios públicos financiados mediante PPCP examinados en el apartado anterior. La urgencia en paliar el problema financiero de esos sectores hizo que para adoptar las medidas pertinentes se recurriera con frecuencia al Decreto-Ley o a la Ley de Presupuestos. De aquí que una parte de los problemas constitucionales planteados por las PPCP que estamos examinando se deriven de los límites que la Constitución impone a la utilización en materia tributaria de estas clases de disposiciones.

1. La prestación por incapacidad laboral transitoria (STC 182/1997)

La primera obligación de este tipo que fue objeto de control de constitucionalidad desde su calificación como PPCP fue la que estableció a cargo del empresario el artículo 129.1 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, modificado por el RD-L 5/1992, de abonar en determinados casos la prestación por incapacidad laboral transitoria. Una primera sentencia, la 37/1994, de 10 de febrero, examinó la constitucionalidad de dicho precepto desde la perspectiva del artículo 41 CE (garantía institucional en materia de Seguridad Social) y se preguntó si la imposición a un particular de la obligación de pagar una prestación de la Seguridad Social era compatible con esta norma constitucional, cuestión a la que respondió positivamente.

La posterior STC 182/1997, de 28 de octubre, examinó la constitucionalidad de la norma en cuestión desde la perspectiva de la posible infracción de la prohibición establecida por el artículo 86.1 CE de dictar mediante Decreto-Ley disposiciones que afecten al deber de contribuir. La respuesta a la cuestión así planteada exigía determinar si la obligación del empresario de pagar la prestación por incapacidad laboral transitoria tenía naturaleza tributaria y con este fin formula la siguiente definición: «Sin que sea necesario entrar aquí en mayores precisiones, baste decir que los tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)» (FJ 15). El hecho de que sean los trabajadores y no los entes públicos los destinatarios del pago de la prestación permite al Tribunal «descartar *a radice*» la naturaleza tributaria de esta. La definición transcrita se cita habitualmente por las sentencias posteriores en materia de PPCP (lo hacen las sentencias del TC sobre las tarifas portuarias [63/2003, 102/2005 y 121/2005] en las que se basa la doctrina del concepto constitucional de tributo y, por último, la STC 63/2019, FJ 5, d), por lo que se ve en ella un reconocimiento del concepto constitucional de tributo[38]. Sin embargo, a nuestro juicio, el TC no ha pretendido con ella formular un concepto constitucional de tributo distinto del de la legislación ordinaria, sino definir este último

[38] Entre otros, Aguallo Avilés y Bueno Gallardo (2007), p. 70; Bueno Gallardo (2018), p. 29; García Novoa (2009), p. 168. Cfr. Moreno González (2006), pp. 155 y ss.

concepto a los estrictos fines de la cuestión de constitucionalidad planteada. En efecto, no hay en esa definición ningún elemento sustantivo que difiera de la noción común de tributo.

Prosiguiendo el razonamiento, la sentencia recoge la definición de PPCP como prestación coactiva de la STC 185/1995, a la que añade acertadamente la nota que «con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público». La presencia de las dos notas de coactividad e interés público permite atribuir a la obligación enjuiciada la cualidad de PPCP, pero ello no da lugar a la aplicación del artículo 86.1 CE.

2. Deducción sobre la facturación de las oficinas de farmacia al Sistema Nacional de Salud (STC 83/2014)

La cuestión de la naturaleza de una prestación impuesta a determinadas personas se planteó de nuevo en relación con un descuento, calculado en función del volumen de ventas sobre la facturación mensual de las oficinas de farmacia al Sistema Nacional de Salud, establecido por el Real Decreto-Ley 5/2000, de 23 de junio, de medidas urgentes de contención del gasto farmacéutico público y de racionalización del uso de los medicamentos. En relación con esta disposición se suscitó una cuestión de inconstitucionalidad que fue resuelta por la STC 83/2014, de 29 de mayo[39]. La duda de constitucionalidad se planteó por el Juzgado proponente en relación con los artículos 14, 31.1 y 86.1 de la Constitución.

El Tribunal comienza por hacer la siguiente afirmación sobre la que conviene detenerse un momento: «Con independencia del *nomen iuris* empleado por el legislador (deducción

[39] La doctrina de la STC 83/2014 se reitera por las sentencias 44/2015, de 5 de marzo, y 62/2015, de 13 de abril. Ambos procesos –un recurso y una cuestión de inconstitucionalidad, respectivamente– tenían por objeto la misma norma: la DA 48.ª de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2005, que estableció la obligación de las personas que se dedicasen a la fabricación o importación de medicamentos u otros productos sanitarios dispensados por el Sistema Nacional de Salud de ingresar un determinado porcentaje del volumen de ventas. En ambos casos la tacha fundamental de inconstitucionalidad era la vulneración de la prohibición de crear tributos por la Ley de Presupuestos establecida en el artículo 134.7 CE. El TC la desecha basándose en la calificación de dicha obligación como PPCP no tributaria por los mismos argumentos que la STC 83/2014.

A las sentencias anteriores hay que añadir la 139/2016, de 21 de julio, que resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Parlamento de Navarra contra determinados preceptos del RD-L 16/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional de Salud. La demanda alegaba que esta disposición vulneraba el artículo 86.1 CE, tanto por no concurrir extraordinaria y urgente necesidad en su aprobación como por afectar a derechos, deberes y libertades del Título I de la Constitución. Entre estos se encontraba el deber de contribuir del artículo 31.1 CE, afectado, en opinión del recurrente, por la aportación de los usuarios a la financiación de determinadas prestaciones regulada por la disposición impugnada. La citada sentencia (FJ 6, c), sobre la base de la doctrina de la STC 83/2014, califica a esta aportación como PPCP no tributaria, lo cual la excluye de la aplicación del artículo 86.1 CE.

sobre la facturación) o el atribuido por el Abogado de Estado y el Fiscal General del Estado (*rappels* sobre ventas), es preciso subrayar que las prestaciones patrimoniales de carácter público tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponda de acuerdo con su presupuesto de hecho y en función de su configuración y estructura jurídica, no pudiendo hacerse depender, en ningún caso, de la mera denominación que el legislador, a su discreción, les asigne» (FJ 3). Esta afirmación, que toma de las sentencias precedentes que cita (entre ellas las relativas a las tarifas portuarias), encierra una contradicción: primero afirma acertadamente la idea fundamental de que la condición de PPCP es independiente de la naturaleza de la concreta prestación; pero si esto es así, es obvio que la determinación de si una prestación es PPCP no plantea una cuestión de *nomen iuris*, es decir, de si la denominación puesta por el legislador a la prestación en cuestión se ajusta a la verdadera naturaleza de esta. Una vez establecido que la prestación es una PPCP queda resuelta positivamente sin más la cuestión de la sujeción a la reserva de ley. Un problema de *nomen iuris*, o sea, concerniente a la verdadera naturaleza jurídica de la prestación, se puede plantear en el plano constitucional, en su caso, en un segundo momento lógico si lo requiere el problema planteado; por ejemplo, si, como en el caso de la sentencia comentada, es necesario determinar el carácter tributario o no de la prestación[40].

A continuación el TC expone su doctrina sobre los conceptos de PPCP y tributo, citando las definiciones de la sentencia 182/1997, en vista de la cual se plantea la cuestión de la naturaleza jurídica de la prestación controvertida. Observa, en primer lugar, que la deducción enjuiciada «reviste la naturaleza de una prestación pecuniaria (aplicada a la facturación al Sistema Nacional de Salud), impuesta coactiva y unilateralmente por el poder público (por el Gobierno, al dictar la norma de urgencia, y por las Cortes Generales, con su convalidación), que se satisface a un ente público (el Ministerio de Sanidad y Consumo), sin la concurrencia de la voluntad del sujeto obligado a su pago (los titulares de la oficina de farmacia)». Señala además que «el supuesto de hecho que da lugar al mismo [el pago] (la dispensación de medicamentos a cargo al Sistema nacional de Salud) no se realiza de forma libre y espontánea por el sujeto obligado […] y en el que la prestación debida tiene una inequívoca finalidad de interés público (la contención urgente del gasto público farmacéutico) (FJ 3). En virtud de estas consideraciones, el TC llega a la conclusión de que «nos encontramos ante una prestación impuesta que queda sometida al principio de reserva de ley consagrado en el artículo 31.3 CE».

Respecto a la naturaleza tributaria o no de la prestación enjuiciada, el TC afirma, en primer lugar, que «no toda prestación impuesta tiene que ser necesariamente una expresión concreta del deber de contribuir del artículo 31.1 CE, como sucede cuando con ella no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación». Puede tratarse de medidas cuya finalidad principal no es

[40] Sobre la confusión de la referencia al *nomen iuris* llamé la atención en mi comentario a las sentencias del TC sobre las tarifas portuarias incluido en Palao Taboada (2018), pp. 332 y ss.

«establecer un tributo, esto es, una nueva forma de ingreso público con la que coadyuvar a la financiación del gasto público, sino […] efectuar una asignación de los recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía (art. 31.2 CE)». Y añade lo siguiente:

> En efecto, con la deducción controvertida el Estado no ha recurrido a su poder tributario (art. 133.1 CE) para establecer una nueva forma de contribución al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que ha puesto su poder de gasto al servicio de una concreta política farmacéutica no solo con la finalidad de garantizar un uso racional del medicamento (art. 43 CE), sino con el objetivo de llevar a cabo una adecuada y razonable distribución de unos recursos públicos escasos frente a necesidades de protección siempre crecientes (art. 31.2 CE).

Apunta luego el Tribunal un nuevo e importante criterio de distinción, de índole dogmática, entre los tributos y esta clase de PPCP no tributarias, que es la naturaleza de la relación que se establece entre el Estado y los sujetos obligados a soportar la prestación impuesta: estos, afirma,

> no son llamados a su cumplimiento como contribuyentes, en el ámbito de una nueva relación tributaria, en la que el Estado se erija en el sujeto activo y el titular de la oficina de farmacia en el sujeto pasivo, sino que lo son en el seno de la relación económica que les une al Estado, de la que surgen tanto derechos para los titulares de las oficinas de farmacia como cargas que asumir. En efecto, como hemos señalado con anterioridad, la deducción controvertida se enmarca en el ejercicio de una actividad que forma parte de un sector regulado por el Estado, en lo que ahora interesa, no solo en la fijación de los precios de las especialidades farmacéuticas financiadas con cargo al Sistema Nacional de Salud, sino también en la determinación de los márgenes comerciales de las oficinas de farmacia que las dispensan. Sector regulado en el que la oficina de farmacia es un agente imprescindible en la realización de la asistencia farmacéutica…

Teniendo en cuenta estas conclusiones, la sentencia pasa a examinar las dudas planteadas por el Juzgado proponente de la cuestión de inconstitucionalidad. Respecto a la posible vulneración del artículo 86.1 CE sostiene que concurre el presupuesto de «extraordinaria y urgente necesidad» (FJ 4) y considera, por otro lado, que los límites materiales al Decreto-Ley que establece dicho precepto no afectan a las PPCP no tributarias (FJ 5). Este mismo carácter no tributario de la prestación controvertida permite al TC rechazar sumariamente la aplicación del artículo 31.1 CE (FJ 6).

Por último, aborda la sentencia la posible violación del principio de igualdad del artículo 14 CE. Se trata de una cuestión crucial de las PPCP no tributarias sin contraprestación del ente público, uno de cuyos rasgos distintivos es que recaen sobre un grupo de sujetos determinado de antemano, a diferencia de los impuestos, que gravan en principio a todos los ciudadanos que realicen los respectivos hechos imponibles. Tal determinación plantea cons-

titutivamente una cuestión de igualdad en comparación con los sujetos exonerados de la prestación. Un importante aspecto de esta cuestión es que entraña un problema de elección entre la financiación del gasto correspondiente por medio de impuestos, si la comparación se establece con la generalidad de los ciudadanos, o mediante una prestación de esta naturaleza.

En el presente caso la discriminación cuestionada por el Juzgado no se deriva de la comparación entre los titulares de oficinas de farmacia y los ciudadanos en general a través de los impuestos, como llamados a remediar los problemas del gasto público en medicamentos, sino entre distintas farmacias. Esta discriminación se originaría por el hecho de que a idéntico nivel de facturación la reducción del margen de beneficio varía según el tipo de medicamentos dispensados. La sentencia (FJ 7) comienza por recordar su doctrina sobre el principio de igualdad en la ley o ante la ley, según la cual dicho principio «impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados…».

El TC niega que exista vulneración del principio de igualdad por dos razones. En primer lugar porque los términos de comparación no son idóneos, pues lo que causa la diferencia de trato no es la deducción sobre el volumen de facturación al Sistema Nacional de Salud, sino los diferentes márgenes comerciales de las especialidades farmacéuticas que se dispensan por las oficinas de farmacia de conformidad con lo previsto en el artículo 2 del RD-L 5/2000, que no es objeto del presente proceso constitucional. En segundo lugar, porque «aunque admitiésemos que los términos de comparación son idénticos, el eventual trato dispar al que pueda conducir la aplicación de la norma no carece de una justificación objetiva y razonable, en la medida que persigue reducir el gasto público mediante un uso racional de los medicamentos, buscando la sustitución de la especialidad farmacéutica específica por la genérica, con iguales propiedades y precio diferente, razón por la cual atribuye un mayor margen al uso de esta frente al de aquella».

3. La aportación para la cobertura del déficit tarifario del sector eléctrico (STC 167/2016)

Las dificultades financieras del sector eléctrico, otro importante sector económico, indujeron al Gobierno a dictar el RD-L 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico. Según su DA Tercera, unas cuantías con cargo al sistema eléctrico destinadas a la financiación de un Plan de acción 2008-2012, previstas en 270 millones de euros para 2011 y 250 millones para 2012, se financiarían mediante una aportación de las empresas productoras designadas nominativamente en la tabla contenida en dicha disposición en el porcentaje estable-

cido para cada una de ellas en dicha tabla. La citada DA fue objeto de diversas cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el marco de sendos recursos contencioso-administrativos contra las Órdenes ministeriales de desarrollo del RD-L 14/2010.

La primera de dichas cuestiones fue resuelta por la STC 167/2016, de 6 de octubre, que sentó la doctrina que seguirían las sucesivas[41]. La duda del órgano judicial proponente se refería a la posible contradicción de la citada DA con los artículos 9.3 y 14 CE. Queda fuera del procedimiento de inconstitucionalidad su posible contradicción con los artículos 31.3 y 86.1 CE que había alegado una de las empresas parte en el proceso *a quo*, ya que, como declara el TC, las partes personadas no pueden hacer valer una pretensión propia sino únicamente defender u oponerse a la cuestión formulada por el órgano judicial en el auto de planteamiento.

Antes de abordar el concreto problema de constitucionalidad sometido a su consideración, el TC hace una amplia exposición histórica (FJ 3) de las medidas adoptadas para corregir el déficit tarifario del sector eléctrico y de las decisiones que el propio Tribunal había dictado sobre algunas de ellas. De este examen el Tribunal extrae la siguiente conclusión, que, en cierta medida, anticipa su postura en relación con la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional:

> En definitiva, el margen de configuración del legislador debe comprender la posibilidad de disponer, con base en criterios técnicos, económicos y de oportunidad, qué costes se imputan al sistema eléctrico (en última instancia, a los consumidores, que deberán hacer frente a ellos, antes o después), a las empresas del sector o de un subsector en particular, y a los presupuestos generales del Estado, es decir, tomar la decisión política sobre la distribución del esfuerzo necesario para contener el déficit de tarifa.

Tras ello, el TC resume (FJ 4) su doctrina sobre el concepto de PPCP y sobre cuándo estas prestaciones tienen naturaleza tributaria. La contribución ordenada por la DA enjuicia-

[41] Sentencias 174/2016, de 17 de octubre; 187/2016, de 14 de noviembre; y 197/2016, de 28 de noviembre. La posición adoptada por el TC en la sentencia 167/2016 respecto a la alegada violación del principio de igualdad del artículo 14 CE fue seguida también por las sentencias 196/2016, de 28 de noviembre, y 198/2016, de igual fecha. Estas sentencias desestiman sendos recursos de amparo, basados en la vulneración del principio de igualdad, contra liquidaciones provisionales dictadas por el Consejo de la Comisión Nacional de la Energía por las que se establecía la obligación a cargo de la compañía recurrente de pagar una cantidad de dinero en concepto de financiación del déficit de tarifa, conforme a la DA 21.ª de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, y contra las sentencias judiciales que confirmaron estas liquidaciones. Según esa DA, ciertos déficits causados por desajustes temporales se cubrirían por las cinco empresas que designa nominativamente con arreglo a los porcentajes que fija. Las empresas obligadas tenían derecho a recuperar en el futuro el importe pagado, por lo que este pago tenía la naturaleza de un préstamo forzoso. Es interesante señalar que esta obligación fue pacíficamente calificada por las partes como PPCP.

da, afirma, «reviste la naturaleza de una prestación pecuniaria, impuesta coactiva y unilateralmente por el poder público, que se satisface a un ente público (la Comisión Nacional de la Energía)…, sin la concurrencia de la voluntad del sujeto obligado a su pago (las empresas productoras de energía eléctrica incluidas en la norma), donde el supuesto de hecho no se realiza de forma libre y espontánea por el sujeto obligado y en el que la prestación debida tiene una inequívoca finalidad de interés público, como es la contención urgente del déficit tarifario en el sector eléctrico», por lo cual constituye una PPCP de las previstas en el artículo 31.3 CE. Su carácter no tributario resulta del hecho de que no es una manifestación del deber de contribuir del artículo 31.1 CE, dado que no

> persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación» (STC 83/2014, FJ 3), sino que nos hallamos ante una medida adoptada por el Estado al margen de su poder tributario (art. 133.1 CE) cuyos destinatarios son llamados a su cumplimento no como contribuyentes (en el seno de una relación jurídico tributaria), sino en el marco, al que antes hemos hecho referencia, de su relación económica con el Estado dentro de un sector regulado como el eléctrico, relación de la que pueden surgir tanto derechos como cargas que asumir, y que guarda cierta analogía, con las debidas salvedades, con la enjuiciada en la citada STC 83/2014… y también, *mutatis mutandis*, con la prestación impuesta a los empresarios en relación con la cobertura de la incapacidad laboral transitoria examinada en la STC 182/1997, FJ 15…

La consecuencia del carácter no tributario de la PPCP examinada es que no le son aplicables los principios del artículo 31.1 CE ni las limitaciones del artículo 86.1 CE a la utilización del Decreto-Ley; pero sí le es aplicable el principio de igualdad del artículo 14 CE en conexión con el 9.3. En consecuencia, el TC pasa a examinar esta cuestión central suscitada por el órgano judicial promotor y comienza por recordar (FJ 5) su doctrina sobre el principio constitucional de igualdad, cuya esencia es, como sabemos, la prohibición de las «discriminaciones arbitrarias o carentes de fundamento racional» o, en otros términos, «que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados». A este criterio se añade un juicio de proporcionalidad de la medida discriminatoria, de manera que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas al fin perseguido. La cuestión sometida a la decisión del TC es si la selección de las once empresas llamadas nominativamente a realizar la aportación controvertida es conforme con el principio de igualdad así entendido.

Para responder a ella el TC (FJ 6), siguiendo al auto de planteamiento, considera tres distintos círculos sucesivamente más reducidos de entidades con las que las obligadas podrían ser comparadas: «a) el resto de empresas que operan en el sector eléctrico (género del que las productoras de electricidad son solo una especie); b) las demás empresas productoras de electricidad, en particular, las que aplican el régimen especial; y c) las demás empresas

productoras de régimen ordinario, de las que la norma solo ha seleccionado a once, designándolas nominativamente». Con prolijos argumentos, que no es necesario exponer aquí, el Tribunal rechaza que las entidades de los dos primeros grupos sean homogéneas respecto a las empresas productoras de electricidad, por lo que a efectos de determinar si se ha producido una discriminación inaceptable la comparación queda reducida a la de las once empresas seleccionadas con el resto de las productoras de electricidad de régimen ordinario.

En cuanto a estas, observa, en primer lugar, el TC que «en el ámbito del sector eléctrico no es infrecuente identificar por su denominación a los destinatarios de ciertas normas», y añade que «la especificidad de los grupos empresariales protagonistas del mercado de producción eléctrica en España legitima una referencia normativa igualmente singularizada, cuando hay razones objetivas y justificadas para ello, como es el caso que aquí se analiza». Afirma después, sin que, en nuestra opinión, esté claramente explicado el motivo, que está justificada la exclusión de las empresas en régimen ordinario pero que producen con tecnologías renovables y otras análogas y de las empresas con una escasa cuota de mercado, en atención a un umbral mínimo. Llega de este modo a la conclusión final de que los motivos que han llevado a la disposición controvertida a seleccionar a las once sociedades «resultan justificados, legítimos y razonables, en los términos constitucionalmente exigibles». Se pregunta finalmente el Tribunal «si la diferente contribución de cada una de las empresas incluidas en la norma es proporcionada al fin pretendido por esta (juicio de proporcionalidad)». La respuesta es que los porcentajes de contribución han sido determinados en función de la cuota de mercado de cada operador corregida en atención al mayor esfuerzo exigible a las cinco entidades obligadas por la Ley del Sector Eléctrico a cubrir los desajustes temporales en la financiación del sector[42]. El TC estima adecuados estos criterios aplicando un estándar de razonabilidad según el cual se trata «únicamente examinar si la decisión adoptada es plenamente irrazonable o carente de toda justificación o, por el contrario, entra dentro del margen de configuración del que goza en ejercicio de su libertad de opción en este ámbito». Por ello, la negación de que se haya producido una violación del principio de igualdad excluye la del principio de interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 CE, que implica un juicio semejante (FJ 7).

B. Consideraciones críticas sobre esta clase de prestaciones patrimoniales de carácter público

1. El problema de la naturaleza tributaria

El examen de la jurisprudencia constitucional relativa a las PPCP no tributarias exigidas sin contraprestación pone de manifiesto que estas prestaciones han originado hasta ahora dos tipos problemas de constitucionalidad sobre los cuales se ha pronunciado el TC: los re-

[42] Esta obligación fue recurrida en amparo por algunas de estas compañías, recursos que fueron resueltos por las sentencias citadas en la nota anterior.

lacionados con el tipo de norma con rango de ley –exigido por la reserva de ley del art. 31.3 CE para toda PPCP– empleado para su aprobación y los relativos al principio de igualdad. Claro está que estos dos no son los únicos aspectos bajo los cuales puede enjuiciarse la constitucionalidad de las PPCP de esta clase, las cuales están sometidas, como es obvio, a todas las normas de la Constitución, a excepción de las específicamente destinadas a los tributos[43]. A diferencia de las PPCP que son una contraprestación por el uso de servicios públicos, en las de esta clase el carácter coactivo de la prestación no plantea problemas, puesto que se trata de obligaciones impuestas por una norma legal de obligado cumplimiento. Tampoco presentará problemas, en la generalidad de los casos, el interés público de la prestación en ninguna de las dos clases de PPCP, requisito que la STC 182/1997 se vio necesitada de añadir a la coactividad en vista de que en el caso enjuiciado el perceptor de la prestación era un particular (el trabajador) y no un ente público.

Cuando un Decreto-Ley establece una PPCP el artículo 86.1 CE requiere determinar si dicha prestación tiene o no naturaleza tributaria. Un problema análogo se plantea en relación con el artículo 134.7 CE cuando la PPCP se aprueba por una Ley de Presupuestos[44]. Si no es necesaria con vistas a la aplicación de una norma constitucional, esta calificación podrá constituir, en su caso, una cuestión de legalidad ordinaria sobre la que el TC ni debe ni puede pronunciarse.

Enfrentada con este problema, la jurisprudencia constitucional ha fijado a partir de la STC 83/2014 las siguientes notas distintivas de los tributos:

1. La finalidad de la prestación: esta no es tributaria cuando no persiga «derechamente» allegar medios económicos con los que financiar el gasto público.
2. El poder utilizado para su imposición: en el caso de las PPCP no tributarias el ente público ni hace uso de su poder tributario (art. 133.1 CE) sino de su poder de gasto, con el objetivo de hacer una razonable distribución de los recursos públicos (art. 31.2 CE).

---

[43] Vid. Gómez-Ferrer Rincón (2015), pp. 54 y ss. Como señala con acierto este autor, uno de los límites constitucionales que podrían entrar en juego en relación con las PPCP no tributarias de la clase que estamos estudiando es el derivado de la garantía de la propiedad privada (art. 33 CE). Véanse sus consideraciones sobre esta cuestión (*ibid*., pp. 62 y ss.).

[44] Esta cuestión se planteó en relación con la DA 48.ª de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2005, que impuso a los fabricantes e importadores de medicamentos la obligación de efectuar determinados ingresos calculados sobre el volumen de ventas al Sistema Nacional de Salud. Esta disposición fue objeto de un recurso y una cuestión de inconstitucionalidad, en los que se planteaba la posible vulneración del artículo 134.7 CE. Dichos procesos fueron resueltos por las sentencias del TC 44/2015, de 5 de marzo, y 62/2015, de 13 de abril, respectivamente, en las que el Tribunal, sobre la base de la doctrina de la STC 83/2014, rechaza la naturaleza tributaria de la prestación controvertida y afirma que, en consecuencia, no le es aplicable la prohibición de dicha norma constitucional.

3. Los sujetos pasivos no están obligados a realizar la prestación en calidad de contribuyentes, como partes de una relación tributaria, sino por la posición que ocupan en el seno de una relación económica con el Estado de la que surgen tanto derechos como cargas. Dicha actividad se enmarca en el ejercicio de una actividad económica que forma parte de un sector regulado por el Estado.

Algunas de estas notas encierran una tautología. En cuanto a la primera, es evidente que todas estas prestaciones tienen la finalidad de financiar el gasto público, sea de manera directa («derechamente») cuando consisten en la entrega de una cantidad de dinero a un ente público, sea indirectamente cuando reducen el gasto trasladando la carga al sujeto obligado. Lo que esa nota viene a decir es que esa finalidad no se consigue por medio de las prestaciones cuya función constitutiva es la obtención de recursos financieros[45], es decir, impuestos, tasas o contribuciones especiales; o sea, que la prestación no es tributaria cuando no es un tributo. El mismo carácter tautológico o de petición de principio tiene la tercera nota: la prestación no es tributaria porque no lo es la relación jurídica de la que forma parte la obligación de pagarla. Obsérvese que esta relación no es la que se establece, en su caso, entre el sujeto obligado y el Estado (que el TC llama «económica») como consecuencia del ejercicio de la actividad dentro de un sector regulado. La obligación de pagar la prestación no nace de esta relación, sino que se crea *ope legis* por la norma que la impone, de manera totalmente análoga a la obligación tributaria.

En cuanto a la segunda nota, la afirmación de que cuando el Estado impone la obligación de pagar una cantidad de dinero –o la de soportar una reducción en los cobros, lo que viene a ser prácticamente lo mismo– ejercita su poder de gasto es sencillamente inverosímil[46]. El poder de gasto se emplea decidiendo la finalidad y cuantía del gasto, que es la función de la Ley de Presupuestos, no estableciendo fuentes de financiación o simplemente reduciéndolo coactivamente. Desechado que el fundamento constitucional de las prestaciones que estamos examinando se encuentre en el poder de gasto y también, de acuerdo con el TC, que al imponerlas el Estado haga uso de su poder tributario, surge inmediatamente la cuestión de cuál es el poder al que recurre. Una posible respuesta, que no es posible explorar aquí con la necesaria profundidad, es que este poder se deriva de las facultades de ordenación o intervención en el sector económico concernido[47], lo cual sería coherente con la reiterada afirmación del TC de que la imposición de estas prestaciones tiene lugar en el marco de sectores económicos regulados[48]. El fundamento constitucional buscado se en-

[45] A efectos de este razonamiento es irrelevante que la finalidad principal de algunos tributos no sea la financiación del gasto público.

[46] Me llamó la atención sobre lo absurdo de esta idea mi amigo y colega el profesor Gabriel Casado Ollero en una conversación sobre el tema del presente trabajo.

[47] Véase lo que se dice en el epígrafe siguiente (III.B.2) sobre el fundamento constitucional de los «tributos especiales» alemanes.

[48] Sanz Gómez (2021), ap. II.2, destaca con razón la importancia de este aspecto de las PPCP que estamos examinando, que, en su opinión, se vincula a diversas transformaciones del Estado mismo. Esta idea

contraría entonces en los principios rectores de la política social y económica establecidos en el capítulo III del Título Primero de la Constitución, en especial en el artículo 40.1 y, para las prestaciones del sector farmacéutico, en el artículo 43.2 y en el 51.1[49] o en las competencias del Estado sobre la materia con arreglo al artículo 149 CE. A esta tesis podría objetarse que las aludidas potestades de intervención se refieren a la ordenación material de la correspondiente actividad y no se extienden al aspecto financiero. Pero en contra podría argumentarse que las prestaciones de este tipo tienen una finalidad de ordenación, lo que nos lleva al campo de los tributos con fines extrafiscales, denominados por la doctrina alemana «impuestos de ordenación» (*Ordnungssteuern*).

En cualquier caso, la afirmación de que al imponer una PPCP de esta clase el Estado o el ente público competente no ejercita su poder tributario se basa en la premisa del carácter no tributario, en el sentido técnico de este término, que es el del artículo 2 LGT, de la prestación y no a la inversa. Dicho carácter no puede basarse en la presunta intención del legislador sino que habrá que inferirlo de algún dato objetivo de la prestación en cuestión; por ejemplo del hecho de que no se ingresen en el Tesoro Público o no figuren en los presupuestos del ente perceptor, o de que su gestión y recaudación se rijan por reglas especiales de competencia y procedimiento. Esta consideración apunta directamente a la idea de parafiscalidad.

Por lo demás, el carácter tautológico de los criterios elaborados por el TC para distinguir las PPCP tributarias de las no tributarias (son tributarias las que son tributos) implica en el fondo una remisión tácita al concepto ordinario de tributo y pone de manifiesto que, *también a efectos constitucionales*, PPCP tributarias son únicamente las que en sí mismas son tributos en el único sentido estricto y técnico de este término, o sea, aquellas que son o un impuesto o una tasa o una contribución especial. Acierta, pues, en cuanto al fondo, la DA 1.ª de la LGT, en la nueva redacción por la LCSP, cuando define de este modo las PPCP tributarias, remitiéndose al artículo 2 de esta misma Ley, aunque no era función suya formular esta definición. Hubiera sido mucho más sencillo que el TC hiciese lo mismo en el

concuerda con la observación de que el auge de la parafiscalidad, fenómeno muy cercano al que ahora nos ocupa, está estrechamente relacionado con transformaciones del Estado parecidas a las que señala el autor citado, en especial con las relacionadas con el desarrollo de la Administración institucional.

49 Atisbos de esta idea se encuentran en la jurisprudencia constitucional citada. Así, según la STC 83/2014, para garantizar la salud pública en cumplimiento de ambos preceptos «puede actuar tanto sobre los precios de los medicamentos como sobre los márgenes de las oficinas de farmacia, por el consiguiente interés público que subyace a la prestación farmacéutica, para imponer, incluso, una deducción (*rappel*) en función del volumen de ventas. Y el establecimiento de una deducción en función del coste de las especialidades farmacéuticas dispensadas con cargo al Sistema Nacional de Salud en un sector regulado como el que nos ocupa, por mucho que con la misma se consiga como efecto económico indirecto el de la financiación del gasto público, no puede considerarse que afecte al deber de "todos" de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)». Claro que puede alegarse que no es exactamente lo mismo obligar a una reducción en los márgenes de beneficio que al pago de una suma de dinero. En relación con el sector eléctrico la STC 167/2016 es aún menos explícita.

caso de la STC 182/1997, en lugar de formular un concepto de tributo, que no difiere sustancialmente del de la LGT; afirmando además que lo hace «desde la perspectiva constitucional», lo que ha alimentado la falsa teoría de la existencia de un concepto constitucional de tributo distinto del ordinario. En esa ocasión el elemento de este concepto que le interesaba resaltar al Tribunal era que el perceptor de un tributo tiene que ser un ente público, para excluir que tuviesen naturaleza tributaria las prestaciones percibidas por un particular, como sucedía en el supuesto de las debidas por incapacidad laboral transitoria controvertidas en el caso de esa sentencia.

2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público y la parafiscalidad

Es innegable que si bien las PPCP de la clase que ahora estamos examinando no son tributos en el sentido técnico, tienen un notable parecido con ellos, concretamente a primera vista con los impuestos. En efecto, son una prestación impuesta sin contraprestación a determinadas personas cuando estas realizan un presupuesto de hecho definido por la ley. Cuando la prestación consiste en la entrega de una cantidad de dinero la distinción entre las prestaciones de esta clase y los tributos es muy borrosa. Como es bien sabido, la doctrina hacendística ha acuñado la expresión «tributos parafiscales» para designar a estas prestaciones atípicas[50], que proliferan en los márgenes del sistema tributario. En España se utiliza con frecuencia la denominación «exacciones parafiscales», expresión con la que se quiere marcar la diferencia con los tributos en sentido estricto. Se trata de una categoría rebelde a su captación en una definición, que la doctrina clásica[51] caracteriza por notas tales como que su producto no se incluye en el Presupuesto, su afectación a la financiación de un gasto concreto o su percepción y gestión por entes institucionales, que se resumen en la inaplicación, al menos en parte, del régimen jurídico general de la Hacienda Pública, por lo que, según esa doctrina, es posible hablar de distintos grados de parafiscalidad.

Las PPCP sin contraprestación no tributarias que estamos examinando encajan sin dificultad en el ámbito de la parafiscalidad, como la doctrina no ha dejado de señalar[52]. Las tributarias no presentan especialidad alguna respecto al régimen general de los tributos. En efecto, según lo afirmado en el apartado anterior, para que una PPCP sea tributaria tiene que ser un impuesto, una tasa o una contribución especial; es decir, en el caso de que carezca de contraprestación del ente público, un impuesto establecido para financiar el gasto de que se trate, que no presenta especialidad alguna. En cambio, las PPCP no tributarias que constituyen una contraprestación del uso de servicios públicos quedan completamente fuera del campo de la fiscalidad, puesto que su naturaleza es la de tarifas o precios privados.

---

50 Una reciente obra colectiva sobre este campo, Cubero Truyo (2018), propone en su título la denominación, también expresiva, de «tributos asistemáticos».

51 Mateo Rodríguez (1978), especialmente pp. 40 y ss.

52 Cfr., entre otros, Gómez-Ferrer Rincón (2015), p. 58.

Conviene insistir en que la calificación de tributarias o no tributarias que aquí nos interesa se refiere al ámbito constitucional, independiente del de la legislación ordinaria; por consiguiente, en teoría sería posible una calificación discrepante entre ambos planos. No obstante, dado que, en nuestra opinión, el concepto de tributo que emplea la Constitución es el de la legislación ordinaria, la calificación que corresponda a una prestación con arreglo a esta legislación será normalmente la que se adopte en el ámbito constitucional. La discrepancia debería producirse solo en casos aislados, de manera que, por ejemplo, una prestación que con arreglo al ordenamiento tributario deba calificarse como impuesto, rara vez sería calificada como PPCP no tributaria por el TC.

Ahora bien, la calificación como no tributarias de las PPCP que estamos contemplando choca aparentemente con la naturaleza de tributos que la doctrina atribuye a las exacciones parafiscales[53]. En el Derecho positivo, tanto la LGT de 1963[54] como la vigente atribuyen esta misma naturaleza a las exacciones parafiscales. La redacción originaria de la DA 1.ª LGT de 2003, titulada «Exacciones parafiscales», era la siguiente: «Las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica». Quizá sea precisamente esta naturaleza, asociada a la calificación de las PPCP como exacciones parafiscales, la que pretendió excluir la enmienda que introdujo la DA Undécima de la LCSP, que sustituyó toscamente la norma originaria por otra relativa a las PPCP, a alguno de cuyos aspectos nos hemos referido en las páginas precedentes. Se trataría así de excluir por completo la posibilidad de calificar las tarifas como tasas parafiscales, por remota que fuese.

Algún autor[55] considera, en efecto, que esta modificación legislativa supone la desaparición de la parafiscalidad, al menos en su forma tradicional, y su sustitución por la figura de la PPCP. Esta tesis podría encontrar un cierto apoyo en el hecho de que la nueva norma sobre esta clase de prestaciones ocupa la posición sistemática de la anterior DA, que se refería a las exacciones parafiscales; sin embargo, no la compartimos. En primer lugar, este argumento es muy débil: el dato de la sustitución no implica por sí mismo necesariamente una conexión entre la norma anterior y la que ha venido a ocupar su lugar; menos aun tratándose de una DA, que es por definición una norma fuera del sistema de la ley a la que se añade. En contra de la sustitución cabe aducir, sobre todo, que la parafiscalidad es un concepto teórico creado por la doctrina, y en cuanto tal no está en la mano del legislador suprimirlo o modificarlo[56]. Por otra parte, el concepto de tributo parafiscal no puede ser

---

53 Mateo Rodríguez (1978), pp. 48 y ss.

54 Su artículo 26.2 disponía lo siguiente: «Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo». Sobre los problemas planteados por este precepto vid. Mateo Rodríguez (1978), pp. 68 y ss.

55 Vid. especialmente Litago Lledó (2019), *passim*, aunque habla de «desaparición en el plano legal» (p. 78) y la califica de «formal» (p. 81).

56 En el mismo sentido Pagès i Galtès (2019), ap. VII: «Podría entenderse que la nueva normativa pretende prescindir del concepto de exacciones parafiscales, si bien, a nuestro juicio, al tratarse de un instituto

simplemente sustituido por el de PPCP, aunque solo sea porque este incluye a las de naturaleza tributaria, que son tributos en sentido estricto. Pero incluso limitándola a las PPCP no tributarias, la sustitución no es posible porque el significado de ambos conceptos es radicalmente distinto: la parafiscalidad es un fenómeno muy rico y complejo que se ha desarrollado en numerosos países a medida que los Estados modernos han ido asumiendo nuevas funciones, creando para realizarlas nuevos tipos de entes administrativos necesitados, a su vez, de recursos financieros. Se trata, pues, de un hecho con raíces profundas en la transformación del Estado. Por el contrario, el concepto de PPCP es la fórmula empleada por la Constitución con la finalidad, importante pero limitada, de definir el ámbito de la reserva de ley. El abandono del concepto de parafiscalidad y su sustitución por el de PPCP, si es que tuviera algún sentido, constituiría un notable empobrecimiento del ordenamiento tributario que debe rechazarse[57].

Ahora bien, la oposición a la referida tesis no impide admitir que al situar a la norma pretendidamente general sobre las PPCP en el lugar de la relativa a las exacciones parafiscales el legislador de la LCSP entendía que dichas prestaciones pertenecen, en realidad, a esta clase de exacciones o, al menos, tienen características comunes con ellas. La más importante de estas características es que la atribución de naturaleza tributaria a las exacciones parafiscales tiene como consecuencia su sometimiento al principio de legalidad. Hacer efectiva la aplicación de este principio fue uno de los principales caballos de batalla en la lucha por el control de la parafiscalidad. También la noción de PPCP está destinada a fortalecer el principio de legalidad tributaria, al incluir en su campo de aplicación a prestaciones impuestas que no son tributos en sentido estricto.

Esta coincidencia sugiere la solución de la aparente contradicción entre el carácter no tributario de las PPCP así definidas y su calificación como exacciones parafiscales. Tal contradicción no existe en realidad si se observa que la afirmación por el TC del carácter no tributario de las PPCP se refiere al plano constitucional y tiene por finalidad excluir la aplicación de las normas de la Constitución relativas a los tributos, fundamentalmente los artículos 86.1 y 134.7 CE. Por el contrario, la calificación como exacciones parafiscales (y, por tanto, tributos) se refiere al plano de la legalidad ordinaria y permite –esta es una de las funciones de la noción de parafiscalidad– aplicar por analogía las normas tributarias, por ejemplo, en materia de gestión[58]. El error del nuevo texto de la DA 1.ª de la LGT, que ya hemos señala-

dogmático este concepto continuará siendo de aplicación». En opinión de Iglesias Caridad (2019), p. 195, «[l]a supresión de la referencia a las exacciones parafiscales que se recogía en la vieja redacción de la disposición adicional primera de la LGT, es toda una equivocación, pues no desaparecen de la realidad por el mero hecho de dejar de mencionarse en un precepto».

57 Navarro Gómez (2018), p. 192, estima que este efecto negativo ya se ha producido.

58 Disentimos, por tanto, de la solución que propone Navarro Gómez (2018), p. 194, que consiste en considerar tributarias a efectos de la DA 1.ª LGT a las tasas, contribuciones especiales e impuestos «en sentido material o sistemático». En nuestra opinión, estos conceptos «materiales», como el concepto

do anteriormente, es confundir ambos planos e insertar en esta Ley una norma que versa, en realidad, sobre una materia constitucional, en cuanto constituye una interpretación del concepto de «tributo» utilizado en los preceptos constitucionales cuya aplicación se cuestiona. Este error no impide reconocer que esta interpretación, según la cual el concepto de tributo que utiliza la Constitución coincide con el propio de la legislación ordinaria, formulado en el artículo 2 LGT[59], es correcta, como lo confirma la STC 63/2019.

Las PPCP no tributarias se han comparado también con la figura de los «tributos especiales» o *Sonderabgaben*[60], elaborada por la doctrina alemana, que no es otra cosa que una especie de tributo parafiscal[61]. Según la doctrina alemana[62], son gravámenes que no se recaudan para cubrir las necesidades financieras generales del Estado sino para la financiación de tareas de determinados grupos de ciudadanos. Según esta doctrina, son instrumentos de la intervención del Estado en la economía y la sociedad. De acuerdo con la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht*, la competencia de la Federación para el establecimiento de «tributos especiales» no deriva del artículo 105 de la Ley Fundamental, que establece su competencia fiscal, sino de los artículos 73 y siguientes, que regulan la competencia federal en otras materias. Para evitar que mediante esta figura se eludan las reglas sobre competencia fiscal, el Tribunal Constitucional alemán ha establecido unos requisitos estrictos de los que depende la validez constitucional de esta clase de tributos: debe existir una específica relación entre el círculo de los obligados al pago y el fin perseguido por el gravamen; el grupo que lo soporta, que tiene que ser homogéneo, debe estar evidentemente más cercano a este fin que cualquier otro grupo o que la generalidad de los contribuyentes; de esta proximidad debe derivarse una especial responsabilidad del grupo sujeto al tributo por la realización de la tarea financiada por este y no una responsabilidad general, en cuyo caso debería financiarse mediante impuestos[63]. Por tanto, el problema esencial de esta categoría tributaria es la existencia de esta estrecha vinculación del grupo sujeto con la tarea que se trata de financiar con el gravamen[64]. Es esta relación la que determina el círculo de los obligados, definición que constitutivamente plantea un problema de discriminación, como hemos visto que sucede en nuestra jurisprudencia constitucional. En esta no está claro que el criterio empleado para resolver

---

constitucional de tributo, carecen de base sólida, son una causa de inseguridad jurídica por su falta de precisión y, en consecuencia, deben desecharse. En el caso presente, aceptar tales conceptos es negar su carácter parafiscal, es decir, asumir la desaparición de la parafiscalidad y con ella la contradicción que se trata de salvar.

59 Litago Lledó (2018b), p. 167, afirma que la noción de PPCP no tributarias reduce el concepto constitucional de tributo al concepto legal o técnico, consecuencia que reprueba.

60 Cfr. Gómez-Ferrer Rincón (2015), p. 58.

61 Cfr. Herrera Molina (2000), pp. 112 y 114.

62 Cfr. Tipke y Lang (1989), p. 75.

63 Tipke y Lang (1989), p. 76. Cfr. Herrera Molina (2000), p. 112; Esteve Pardo (2018), pp. 592 y ss.

64 Vid. las consideraciones sobre esta cuestión de Gómez-Ferrer Rincón (2015), pp. 59 y ss.

este problema haya sido el de la singular responsabilidad del grupo obligado por la finalidad perseguida por el gravamen.

En el hecho de que el fin del tributo especial interese de manera singular al grupo gravado podría verse la existencia de una cierta contraprestación y, por tanto, a la idea de equivalencia[65]. En concreto, se ha sugerido la semejanza de estos gravámenes con la figura de la contribución especial[66].

IV. Recapitulación

1. La teoría de las PPCP descansa necesariamente en el axioma de la independencia de este concepto respecto a la prestación considerada en cada caso. La única consecuencia de la calificación de una prestación como PPCP es que su exigencia está sujeta al principio constitucional de reserva de ley; en esto se agota la función del concepto de PPCP. En consecuencia, este concepto no designa a una determinada clase de prestaciones en sentido material y por ello carece de un régimen jurídico propio en este sentido.

2. Atendiendo a la naturaleza y estructura de las prestaciones a las que se ha aplicado la condición de PPCP en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional españolas, es necesario distinguir dos especies dentro de ellas: (i) Prestaciones que constituyen la contraprestación de servicios públicos por el usuario de estos servicios; (ii) Gravámenes o cargas que se imponen sin contraprestación a determinadas personas. La distinción entre ellas es necesaria porque cada una plantea distintos problemas constitucionales; por tanto, es una exigencia de la claridad del análisis. Con frecuencia se designa a las de la primera clase como «PPCP tributarias» y a las de la segunda como «PPCP no tributarias». Estas denominaciones provienen de la naturaleza que les atribuyó el TC, de manera incorrecta en las de la primera clase, pues la calificación como «tributarias» era una cuestión de legalidad ordinaria, irrelevante para resolver el problema de constitucionalidad de la norma enjuiciada (caso de las tarifas portuarias, II.A). Por el contrario, en los asuntos de la segunda clase era necesario determinar si la prestación era o no tributaria para decidir el problema de constitucionalidad planteado.

---

65 Martínez Sánchez (2014), pp. 81 y ss., habla de «equivalencia de beneficio grupal». La idea de equivalencia está próxima al principio de «quien contamina paga» que preside los tributos ambientales: cfr. Herrera Molina (2000), p. 43. Precisamente a estos últimos se les ha aplicado en Alemania la figura de la *Sonderabgabe* (*ibid*., p. 112).

66 Esteve Pardo (2018), p. 591. Un ejemplo que ilustra esta semejanza es la contribución especial por el establecimiento o ampliación de los servicios de extinción de incendios a cargo de las compañías de seguros que desarrollen su actividad en el ramo, en el término municipal correspondiente (art. 30.2, c) TRLHL).

3. La STC 185/1995 definió las PPCP como «prestaciones coactivamente impuestas» y entendió la coactividad como una situación de puro hecho. Sobre la base de esta tesis el TC corrigió, de manera muy discutible, las definiciones de tasa y precio público de la LTPP 8/1989, llevando al campo de las tasas a los precios públicos que calificó como PPCP, por entender que su pago tenía carácter coactivo. La Ley 25/1998 incorporó estas modificaciones a la LTPP y a la LGT. En vista de esta tesis y de su consagración legislativa, un sector relevante de la doctrina construyó un concepto constitucional de tributo coincidente con el de PPCP. La referida tesis encontró el respaldo del TC en la STC 233/1999 y posteriormente en las sentencias 102/2005 y 121/2005 sobre las tarifas portuarias. A nuestro juicio, la tesis de la existencia de un concepto constitucional de tributo así definido no solo no encuentra apoyo en la Constitución sino que, además, carece de utilidad.

4. Sin embargo, la tesis del concepto constitucional de tributo produjo una profunda alteración en la doctrina tradicional sobre las contraprestaciones satisfechas por los usuarios de los servicios públicos. Con arreglo a esta doctrina, tales contraprestaciones podían tener naturaleza de tasas, por tanto tributaria, o de tarifas, es decir, precios privados, si bien controlados por la Administración. El criterio de distinción generalmente aceptado entre estas dos figuras era el de la forma de gestión del servicio: si esta era indirecta (fundamentalmente una concesión) la prestación del usuario era una tarifa, mientras que si era directa dicha prestación tenía la naturaleza de tasa. Pues bien, al atribuir naturaleza de tributo a toda PPCP, la tesis del concepto constitucional de tributo hizo lógicamente imposible, tratándose de servicios públicos indispensables (por ejemplo, el suministro de agua o los servicios funerarios), la tarifa como forma de retribución. Esta postura, aceptada por el TS, tuvo un reconocimiento legislativo, según la doctrina dominante, con la introducción en la definición de tasa contenida en el artículo 2.2, a) de la LGT de 2003 de un segundo párrafo, de acuerdo con el cual el servicio público cumplía el requisito de ser prestado «en régimen de derecho público», exigido por el concepto de tasa, cualquiera que fuese su forma de gestión. Los problemas prácticos derivados de la imposición de la tasa como forma de retribución de los servicios públicos motivaron la derogación del citado precepto de la LGT por medio de una enmienda a la Ley 2/2011, de Economía Sostenible. Pero el TS, en una célebre sentencia de 23 de noviembre de 2015, rechazó que esta modificación legislativa tuviese el efecto de admitir la posibilidad de las tarifas, con el argumento de que su naturaleza de tasas venía exigida por la jurisprudencia constitucional que apoyaba la tesis del concepto constitucional de tributo.

5. La admisión de la tarifa vino impuesta por la Directiva 2014/23/UE, que estableció una nueva tipología de los contratos públicos. En ella, los contratos de concesión de obras y servicios se caracterizan por la transferencia al concesionario del «riesgo operacional», que se hacía muy difícil si el servicio se financiaba por medio de tasas. Por ello en la tramitación en el Congreso de los Diputados del Proyecto de Ley por la que se transpuso esta directiva al Derecho interno, que fue la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, se formularon numerosas enmiendas con el propósito de recuperar la distinción tradicional entre tasas y tarifas como formas de retribución del servicio, basada a su vez en el criterio tradicional de la forma de gestión. Como es evidente, la utilización de la tarifa no

excluye que, en el caso de servicios indispensables para el ciudadano, esta tenga la condición de PPCP y, por tanto, esté sujeta a reserva de ley. De aquí que las normas producto de estas enmiendas (en la propia LCSP el art. 289.2 y la DA 43.ª) atribuyan a estas tarifas la naturaleza de «PPCP no tributarias». Este concepto, que en el fondo no tiene nada de nuevo, equivale a la afirmación de que no por el hecho de ser una PPCP la tarifa es necesariamente una tasa, como pretendía la tesis basada en el concepto constitucional de tributo. En otras palabras, el concepto de PPCP no tributaria es la negación expresa de esta tesis. El abandono finalmente del perturbador concepto constitucional de tributo no ha dejado de ser lamentado por los autores que encontraban que este concepto estaba justificado por la finalidad de impedir la «huida del Derecho tributario» por el legislador, es decir, fundamentalmente evitar la aplicación de los principios del artículo 31.1 CE.

6. La LCSP no solo ha introducido la figura de la «PPCP no tributaria» en su propio texto, sino que ha modificado además otras disposiciones, obedeciendo seguramente a lo que los promotores de las respectivas enmiendas consideraron una exigencia de coherencia, con el fin de cerrar totalmente el paso a la tesis de la equivalencia PPCP-tributo (tasa). Se modifican así la LTPP, el TRLHL y se sustituye la DA 1.ª LGT titulada «Exacciones parafiscales» por otra con el rótulo de «Prestaciones patrimoniales de carácter público». Esta nueva disposición, aparte de suscitar la duda de si la figura de la PPCP ha venido a sustituir a la parafiscalidad, parece tener la pretensión de ser la norma básica sobre las PPCP. Sin embargo, adolece de graves defectos. La definición de PPCP tributarias formulada en el párrafo 2.º del apartado 2, según la cual tendrán este carácter las «que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley», es decir, las que son tributos de acuerdo con el concepto ordinario de tributo, está en armonía con el concepto de PPCP tributaria adoptado por el TC en relación con la segunda de las clases de PPCP que hemos distinguido, a efectos de determinar si a la prestación controvertida le es aplicable una norma de la Constitución relativa a los tributos; se trata, por tanto, de un concepto y un problema rigurosamente constitucionales. Por eso la coincidencia señalada no obvia la incorrección de definir un concepto constitucional en una ley ordinaria.

7. El repudio de la tesis del concepto constitucional de tributo llevado a cabo por la LCSP ha sido sancionado por el TC mediante la sentencia 63/2019, de 9 de mayo. La impugnación por los recurrentes de los preceptos de dicha Ley sobre PPCP se basaba en síntesis en esa tesis, pues lo que sostenían es que la contraprestación por el uso de servicios públicos necesarios debía tener en todo caso la naturaleza de tasa por imperativo constitucional. El Tribunal desenfoca en alguna medida el tema central del recurso al tratar como objeto de este la libertad del ente público para elegir la forma de gestión y financiación de los servicios públicos, cuestión solo indirectamente relacionada con el tema central. Pero esto no impide que quede meridianamente claro el rechazo por el TC de la doctrina del concepto constitucional de tributo.

La sentencia hace una afirmación muy importante con respecto a las tarifas de los contratos públicos, a saber, que su regulación en la LCSP satisface la reserva de ley, disipan-

do así las dudas suscitadas a este respecto. Por otra parte, hace la obvia afirmación de que al no ser tributos no le resultan de aplicación los principios enunciados por el artículo 31.1 CE. La aplicación de estos principios, en especial el de capacidad económica, a toda prestación coactiva, o al menos a las de carácter contributivo, era el propósito perseguido con el concepto constitucional de tributo. Sin embargo, por un lado, este propósito revela una creencia idealista en la eficacia de esos principios para realizar la justicia distributiva en el ámbito tributario. Por otro lado, la no aplicación de dichos principios no implica la renuncia a tomar en consideración criterios de equidad en la regulación de las tarifas; por ejemplo, estableciendo un importe reducido para usuarios con bajo nivel de renta. Así lo exigen otros principios constitucionales, incluso de mayor rango que el de capacidad económica, como el del Estado social.

8. La segunda clase de PPCP está formada por las prestaciones que no son retribución de un servicio público sino que se exigen sin contraprestación. En esta clase entrarían, por tanto, en primer lugar los impuestos, que, como es obvio, constituyen PPCP de naturaleza tributaria. Entrarían también en ella otras prestaciones que, aun teniendo en común con los impuestos la ausencia de contraprestación, se diferencian de estos en alguna característica. Estas son las que la jurisprudencia constitucional califica como PPCP no tributarias. La mayoría de las prestaciones de esta última subclase se imponen con el fin de aliviar las dificultades financieras por las que atraviesa un sector económico que presta servicios esenciales a los ciudadanos. De no acudir a esta fuente de financiación, el Estado tendría que hacer frente al correspondiente gasto mediante impuestos. Por consiguiente, las PPCP no tributarias de esta clase pueden considerarse bien como una disminución del gasto público bien como un recurso alternativo del impuesto.

9. Una gran parte de los problemas constitucionales originados por las PPCP de esta clase deriva del hecho de que la urgencia de atender al problema financiero que motiva la prestación ha inducido con frecuencia al Gobierno a servirse de Decretos-Leyes o utilizar la Ley de Presupuestos para imponerlas, lo cual plantea la cuestión de la posible vulneración de los límites a las normas tributarias establecidos respectivamente por los artículos 86.1 y 134.7 CE. Por consiguiente, la respuesta a este problema exige determinar si la prestación controvertida tiene o no naturaleza tributaria, calificación en torno a la cual el TC ha elaborado una jurisprudencia cuyos hitos principales resumimos a continuación:

- En el asunto de la prestación por incapacidad laboral transitoria (STC 182/1997) establecida a cargo del empresario por el RD-L 5/1992 el TC negó su carácter tributario porque se pagaba directamente al trabajador y no a un ente público, de acuerdo con la definición de tributo que formula el Tribunal, citada por innumerables sentencias posteriores. La apostilla de que esa definición se formulaba «desde la perspectiva constitucional» hizo pensar al sector de la doctrina partidario del concepto constitucional de tributo que este era el concepto definido por el TC. En nuestra opinión, sin embargo, lo que ese inciso quería decir es que la

definición en cuestión, que no difiere en nada del concepto ordinario de tributo, se formulaba al único efecto de la cuestión de constitucionalidad que el Tribunal tenía ante sí, para excluir la naturaleza de tributo de una prestación no percibida por un ente público.

- En la STC 83/2014, recaída en el asunto del descuento sobre la facturación de las oficinas de farmacia al Sistema Nacional de Salud, el TC señala las siguientes características de esta prestación, cuya naturaleza de PPCP no se discute, que la distinguirían de los tributos: (i) el Estado no ha pretendido crear un tributo, es decir, una nueva forma de contribuir a la financiación del gasto público; (ii) al establecer la prestación el Estado no ha hecho uso de su poder tributario (art. 133.1 CE) sino que ha puesto su poder de gasto al servicio de una política farmacéutica; y (iii) la obligación de realizar la prestación no se enmarca en una relación tributaria sino en una relación «económica» derivada del ejercicio de una actividad en un sector regulado por el Estado.

  El TC rechaza asimismo la existencia de una discriminación entre oficinas de farmacia contraria al principio de igualdad del artículo 14 CE: por un lado, niega que la discriminación se deba a la deducción enjuiciada; por otro, invoca su doctrina según la cual lo que prohíbe el principio de igualdad son las discriminaciones carentes de justificación objetiva y razonable.

- La doctrina de la STC 83/2014 se confirma, sin nuevas aportaciones relevantes, por la primera sentencia dictada en el asunto de la aportación para la cobertura del déficit tarifario del sector eléctrico, STC 167/2016. Cabe señalar que en este caso el problema de la violación del principio de igualdad por la selección de las empresas eléctricas llamadas a la aportación se planteaba con especial agudeza, lo que obliga al TC a realizar un especial esfuerzo de motivación de su desestimación de dicha vulneración.

10. Las PPCP sin contraprestación han originado hasta el presente dos tipos de problemas de constitucionalidad: los derivados de la utilización de Decretos-Leyes o Leyes de Presupuestos para su establecimiento y los relacionados con el principio de igualdad. Hipotéticamente podrían plantearse nuevos problemas a la luz de cualesquiera otros preceptos constitucionales a los que dichas prestaciones pueden estar sujetas, con la única salvedad de las específicamente destinadas a los tributos (por ejemplo, en materia de competencia o las relativas al sector de actividad en el que se inserta la prestación-sanidad, etc.).

11. Las notas distintivas de las PPCP que, según el TC, caracterizan a las no tributarias y las distinguen de los tributos (impuestos) no son satisfactorias: la primera y la tercera son tautológicas, pues vienen a afirmar que la prestación no es tributaria cuando no es un tributo. En cuanto a la segunda, la idea de que el Estado ejercita al imponer una PPCP no tributaria su poder de gasto es difícilmente comprensible. Una posible respuesta a la cuestión del poder al que el Estado recurre al imponer una prestación de esta clase es que se

trata de las potestades de intervención u ordenación del sector económico en el que se desarrolla la actividad relacionada con ella, lo cual es coherente con la afirmación del TC de que la imposición de estas prestaciones tiene lugar en el marco de sectores económicos regulados. Si es así, la determinación por el TC de la legitimidad constitucional de la prestación requeriría comprobar si efectivamente esas potestades incluyen el establecimiento de prestaciones pecuniarias coactivas.

Por otra parte, los razonamientos del TC en torno a la naturaleza tributaria o no de una prestación ponen de manifiesto que el concepto de tributo que el Tribunal tiene presente a efectos constitucionales no difiere del de la legislación ordinaria, formulado en el artículo 2 LGT.

12. Las PPCP no tributarias sin contraprestación encajan de manera natural en el ámbito de la parafiscalidad, que, según doctrina pacíficamente compartida, está integrada por tributos cuyo régimen jurídico presenta alguna especialidad respecto al general de la Hacienda Pública. Entre las especialidades más frecuentes figuran las siguientes: no se incluyen en los Presupuestos, su producto no se ingresa en el Tesoro Público, no se gestionan por la Administración tributaria ordinaria y a menudo están afectados a un fin especial. Sin embargo, la calificación de las PPCP no tributarias como exacciones parafiscales es contradictoria *prima facie* con la naturaleza de tributos que tanto la doctrina como el Derecho positivo –al menos hasta la modificación de la DA 1.ª LGT por la LCSP– adjudican a las exacciones parafiscales. Esta contradicción se salva si se considera que la naturaleza no tributaria que se predica de una PPCP sin contraprestación se refiere al plano constitucional, con la única consecuencia de que a dicha prestación no le son aplicables los límites que los artículos 86.1 y 134.7 CE, fundamentalmente, establecen respecto a las normas en materia tributaria. En cambio, la calificación de una PPCP no tributaria como exacción parafiscal se refiere al plano de la legalidad ordinaria y permite que, en defecto de una regulación propia, se le apliquen por analogía las normas tributarias.

13. La sustitución del contenido de la DA 1.ª, que originariamente era una norma relativa a las exacciones parafiscales que reconocía su naturaleza de tributos, por otra con pretensiones de norma general en materia de PPCP ha suscitado la duda de si este último concepto es la nueva forma de parafiscalidad que ha venido a sustituir a la idea tradicional de esta. Esta duda debe resolverse en sentido negativo. Frente al débil argumento de que la nueva norma ocupa el mismo lugar que la antigua cabe argüir, en primer término, que la parafiscalidad es una creación doctrinal, un concepto teórico destinado a captar una realidad jurídica que no desaparece por el simple hecho de que el legislador elimine las alusiones a ella en el Derecho positivo. Por otra parte, los conceptos de PPCP y exacción parafiscal tienen ámbitos muy dispares; basta considerar que el primero abarca desde los tributos en sentido estricto hasta precios privados. En definitiva, la sustitución de la noción de parafiscalidad por la de PPCP carece de sentido porque la segunda es simplemente la fórmula que utiliza la CE para delimitar el ámbito de la reserva de ley mientras que la primera es un fenómeno de vasto alcance y profundas raíces en la estructura del Estado.

14. La doctrina española ha señalado la existencia de una coincidencia especialmente marcada entre la figura de las PPCP no tributarias sin contraprestación y la figura doctrinal alemana de los «tributos especiales» o *Sonderabgaben*, que no es sino una forma de parafiscalidad. Es particularmente interesante que, según el Tribunal Constitucional Federal alemán, la competencia para su establecimiento no es la tributaria sino la propia de la materia con la que la prestación está relacionada. En evitación de abusos en la utilización de estas figuras el *Bundesverfassungsgericht* ha establecido rigurosos requisitos para aceptar la validez constitucional de estos tributos, que en síntesis se refieren a la existencia de una estrecha vinculación del grupo de sujetos obligados al pago y el fin que el gravamen está destinado a financiar.

V. *Addenda*: Naturaleza de los gravámenes temporales establecidos por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre

A. Su calificación como prestaciones de carácter público no tributarias

La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, estableció un «gravamen temporal energético» y un «gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito». Esta Ley tiene su origen en una Proposición de Ley presentada el 28 de julio de 2022 por los Grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común[67]. Dicha Proposición se refería únicamente a esos dos gravámenes. Durante su tramitación en el Congreso se le añadieron un llamado «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas» y otras varias normas en materia tributaria. Aquí nos interesan tan solo los mencionados gravámenes por el único motivo de que la originaria Proposición de Ley atribuyó expresamente a ambos la naturaleza jurídica de «prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario» (arts. 1.3 y 2.2 respectivamente), calificación que se ha mantenido en la Ley finalmente aprobada[68]. Queremos indagar si esta atribución está justificada, cuáles son sus consecuencias y qué propósito perseguía con ella el legislador.

---

[67] BOCG-Congreso de los Diputados, XIV Legislatura, Serie B (Proposiciones de Ley), núm. 271-1, de 30 de agosto de 2022.

[68] Las enmiendas números 8 y 21 formuladas por el Grupo Parlamentario Ciudadanos en el Congreso proponían respectivamente la modificación de los artículos 1.3 y 2.2 de la Proposición de Ley para sustituir esta calificación por la de «impuesto». Las demás enmiendas de ese Grupo Parlamentario corregían el texto en ese sentido. La justificación de ambas enmiendas era la siguiente:

> Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario son gravámenes que se imponen a los usuarios de obras o servicios prestados por concesionarios privados o empresas públicas; es decir, en las que existe un ente gestor y recaudador distinto de la Administración pública. Además, tal y como tiene reconocido el Tribunal Constitucional, estos gravámenes no

La Exposición de Motivos, que conserva su texto original[69], no proporciona una explicación clara de la razón por la que se atribuye a los gravámenes esa naturaleza. El insoportablemente largo y farragoso apartado I de dicho texto se refiere, en primer lugar, a la inflación causada por la pandemia y la guerra de Ucrania y a los problemas que se derivan de ella para los ciudadanos, especialmente para los más vulnerables. Señala en este sentido que mientras que los salarios crecen por debajo de la inflación aumentan los beneficios de los sectores favorecidos por el incremento de los precios. Un pacto de rentas debe repartir equitativamente los costes de la inflación. La E. de M. recuerda las medidas adoptadas por el Gobierno para aliviar la situación de las personas más vulnerables y el coste que han supuesto para el Estado, pero advierte que, aunque la recaudación tributaria ha crecido precisamente por la inflación, el sistema tributario no es capaz por sí mismo de financiar estos costes.

Todas estas consideraciones se refieren a contribuciones a un pacto de rentas que no se ha celebrado, pero en el que la E. de M. insiste una y otra vez. «No parece –afirma– que se deba resolver con medidas tributarias un problema coyuntural y específico como es la necesidad de reforzar el pacto de rentas en un momento de repunte de la inflación». La E. de M. justifica que sean llamados a «contribuir a reforzar el pacto de rentas» los sectores eléctrico, gasista y petrolero y el de las entidades de crédito porque son aquellos en los que la subida de precios puede incrementar en mayor medida sus beneficios. Recuerda también que el Estado empleó importantes recursos públicos en el rescate de determinadas entidades financieras y arguye que «en este momento las aportaciones para asegurar el bien común no han de efectuarse por el conjunto de la sociedad al rescate directo de unos pocos, sino, al contrario, por unos pocos en favor del conjunto, pero con el mismo propósito de favorecer el bien común y un futuro de prosperidad compartida». Justifica que la aportación se realice de forma aproximada a la cuota de mercado de las entidades sujetas,

---

persiguen la financiación del gasto público al no ser ingresos propios del sector público estatal. Los impuestos, por el contrario, son tributos exigidos sin contraprestación, por la realización de actos o negocios que pongan de manifiesto una capacidad económica en el contribuyente afectado, y cuya finalidad es financiar el sostenimiento del gasto público.

Siendo así que, de un lado, este gravamen no se impone como consecuencia de la prestación de un servicio y, de otro lado, que será gestionado y recaudado directamente por la Administración del Estado, que se impone sobre actos y negocios que reflejan capacidad económica en el contribuyente, y que tienen por finalidad conseguir ingresos extras para el sostenimiento del gasto público por parte del Estado, no hay razón alguna para definir su naturaleza jurídica de una manera distinta a la de impuesto.

Con independencia de la razón que, como veremos, les asistía en cuanto al fondo, los enmendantes se equivocan en esta argumentación. En efecto, primero confunden la clase de PPCP en la que pensaba el redactor de la Proposición de Ley, que era evidentemente la de las prestaciones sin contraprestación, con las que constituyen retribución de los servicios públicos, pero luego mezclan la definición con afirmaciones del TC relativas al primero de estos tipos de PPCP. La misma enmienda se mantiene en el Senado con los números 4 y 14 por el Grupo Democrático, del que forma parte Ciudadanos, con idéntica justificación.

69 Únicamente se le añadieron dos párrafos al final de los apartados III y IV relativos a los fines a los que se afecta el producto de los gravámenes.

por lo que el gravamen «se puede decir que equivale a una aportación de los grandes grupos económicos por cuota de mercado a un fondo "virtual" solidario necesario para reforzar el pacto de rentas, de ahí que su naturaleza sea la de un "levy"». Más adelante califica de «extrafiscal» la finalidad de reforzar el pacto de rentas.

El discurso del apartado I de la E. de M. es ante todo una justificación política de los gravámenes, pero en la insistencia en enmarcarlos en el pacto de rentas puede verse la intención de fundamentar su calificación como PPCP no tributarias, en cuanto recursos destinados a financiar un gasto específico, distinto del conjunto general del gasto público, intención que es explícita en alguno de los pasajes transcritos. Los sectores llamados a soportar los gravámenes tendrían un interés singular en reforzar dicho pacto. Estos son rasgos característicos de esa clase de prestaciones, que, como hemos visto, pone especialmente de relieve la doctrina alemana de los «tributos especiales» o *Sonderabgaben*. La calificación de los gravámenes como *levies* aparte de pretenciosa es muy poco expresiva, pues este término inglés tiene el significado genérico de carga o exacción[70].

A la justificación propiamente dicha de la atribución a los gravámenes de la naturaleza de «prestación patrimonial pública de carácter no tributario» dedica la E. de M. el apartado II, incomparablemente más conciso que el precedente. Enlaza, sin embargo, con este, del que extrae la conclusión de que los poderes públicos deben adoptar «determinadas medidas dirigidas a favorecer el denominado "pacto de rentas"» y afirma que «para ello se utiliza el instrumento jurídico de la prestación pública de carácter no tributario». Ambos gravámenes «se configuran» de esa manera «siguiendo las pautas establecidas por la doctrina del Tribunal Constitucional derivada de sentencias como las números 62/2015, de 13 de abril, 167/2016, de 6 de octubre, o 63/2019, de 9 de mayo». De esta doctrina extrae, en primer lugar, la conclusión de que dichos gravámenes son PPCP «por su carácter coactivo y el interés público que subyace a los mismos». Su naturaleza no tributaria derivaría del hecho de que

> se configuran como instrumentos de intervención del Estado en la economía, ya que, como se ha justificado ampliamente con anterioridad, las prestaciones se constituyen en un elemento esencial dentro de la arquitectura del denominado «pacto de rentas» que encarna una herramienta esencial para la lucha contra los efectos nocivos de la inflación que viene sufriendo la ciudadanía. Por tanto, la exigencia de la prestación a los obligados al pago no se incardina en el ámbito de una relación jurídico-tributaria, sino en el contexto de la intervención del Estado en la economía a fin del cumplimiento de los principios y valores constitucionales que rigen nuestro contrato social.

[70] El *International Tax Glossary* del IBFD (Barry Larkin, editor), 4.ª ed., 2001, indica que en el contexto de la imposición «el uso de este término generalmente se define por su uso y no es preciso». En el inglés común el término *levy* se emplea también para designar el reclutamiento militar, única acepción en la que se sigue utilizando en español su pariente etimológico «leva».

El apartado II de la E. de M. concluye con la siguiente afirmación: «En definitiva, los gravámenes se configuran como un instrumento para hacer efectivo el denominado principio del "reparto del esfuerzo" presente en la doctrina del Tribunal Constitucional (sentencia 167/2016, de 6 de octubre)».

Ahora bien, prescindiendo de que el pacto de rentas entre los sindicatos y las organizaciones empresariales no se ha llegado a celebrar, el hecho de que la finalidad de los gravámenes sea allegar recursos con el fin de paliar los efectos de la inflación, que sería la finalidad principal de dicho pacto, no los convierte, a nuestro juicio, en instrumentos de intervención económica; pero, aunque así fuera, esto no excluye su naturaleza tributaria. El artículo 2.1, párrafo segundo, de la LGT nos recuerda que los tributos son instrumentos de política económica y pueden atender a la realización de los principios y fines constitucionales.

En cuanto al argumento de que la obligación de pagar los gravámenes no se inserta en el marco de una relación jurídico-tributaria sino de otra naturaleza, ya hemos puesto de manifiesto el carácter tautológico o de petición de principio de este criterio, utilizado efectivamente por las sentencias del TC 83/2014 y 167/2016 entre otras. La naturaleza tributaria o no de la prestación debe deducirse de datos objetivos de su régimen jurídico.

Antes de proceder a ese análisis es oportuno señalar la impropiedad de referirse a las PPCP, tributarias o no, como «instrumento jurídico» para conseguir determinados fines. A lo largo del presente trabajo hemos insistido repetidamente en el que hemos denominado «axioma fundamental» de dicha figura, que consiste en que la condición de PPCP es independiente de la naturaleza de las prestaciones de las que se predica dicha condición y, por tanto, que la figura de la PPCP carece de una disciplina material propia. Son estas prestaciones las que, en su caso, servirán de instrumento de cualesquiera fines.

B. Naturaleza de impuestos de los gravámenes

En el plano constitucional, la cuestión de la naturaleza tributaria o no de la prestación en relación con los artículos 86.1 y 134.7 CE, que es hasta ahora el único problema para cuya solución el TC ha tenido que pronunciarse sobre dicha naturaleza, no se plantea en relación con los gravámenes estudiados, al haber sido establecidos por una Ley ordinaria. Aparte de esos artículos, el único precepto de la Constitución cuya aplicación depende de la naturaleza tributaria de la prestación es el artículo 31.1. Si se impugnaran los gravámenes alegando que vulneran el principio de capacidad económica o la prohibición de confiscatoriedad, el TC antes de entrar en el fondo tendría que decidir si tienen naturaleza tributaria a estos efectos.

En el plano de la legalidad ordinaria, la Ley 38/2022, creadora de los gravámenes, les atribuye inequívocamente naturaleza tributaria. En efecto, respecto al gravamen energético, el apartado 9 del artículo 1 de la Ley 38/2022 dispone que «[l]a exacción, gestión, comprobación y recaudación de la prestación queda atribuida a los órganos correspondientes

de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria». Como es obvio, la atribución de dichas competencias lleva consigo la aplicación de las correspondientes normas. Y el apartado 10 ordena que «[l]a revisión en vía administrativa de los actos relativos a la prestación se efectuará conforme a lo señalado en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». Como remate de este régimen normativo, el apartado 3 del citado artículo, con cierto desorden sistemático, establece lo siguiente: «El gravamen temporal energético tendrá la naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público no tributario y se regirá por lo dispuesto en esta ley y, supletoriamente, por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas. /En particular, el régimen sancionador aplicable será el resultante de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». Idénticas normas se contienen en los apartados 8, 9 y 2, respectivamente, del artículo 2. Es decir, *la gestión, la comprobación, la recaudación, la revisión en vía administrativa y el régimen sancionador* de los nuevos gravámenes se rigen por las normas tributarias. Dado que todas estas actuaciones y procedimientos tributarios se rigen, en primer lugar, por la LGT y por sus reglamentos generales de desarrollo, es radicalmente inexacto atribuir a esta Ley un papel meramente supletorio.

Pues bien, es evidente que una prestación pecuniaria debida al Estado que se rige íntegramente por las normas del Derecho tributario es un tributo y si además se exige sin contraprestación es un impuesto (art. 2.2, c) LGT). Por consiguiente, es completamente errónea la calificación de los gravámenes energético y financiero como PPCP no tributarias. Estando meridianamente clara la condición de impuestos de los gravámenes en el ámbito de la legislación ordinaria, esta naturaleza determina *eo ipso* el carácter de PPCP, obviamente tributaria, aunque la sujeción al principio de legalidad deriva directamente de la naturaleza de tributos, sin tener que pasar por la calificación como PPCP.

En el plano constitucional quedaría un resquicio para la tesis de la naturaleza de PPCP no tributaria de los gravámenes, que sería su posible carácter de tributos parafiscales. Ya hemos puesto de manifiesto que esta calificación, que, según la doctrina generalmente admitida, implica la naturaleza tributaria de la prestación, no es incompatible con el rechazo de esta naturaleza en el ámbito constitucional, al que pertenece la figura de la PPCP. Sin embargo, la plena aplicación a los gravámenes del régimen jurídico común de los tributos excluye indudablemente, en nuestra opinión, dicha posibilidad. Esta postura encuentra un apoyo adicional en el mandato de la Ley 38/2022 de que su rendimiento se ingresará en el Tesoro Público (arts. 1.11 y 2.10), lo cual excluye una de las características más típicas de las exacciones parafiscales.

Es cierto que la citada Ley establece una afectación del rendimiento de ambos gravámenes, que es también un rasgo típico de la parafiscalidad. No obstante, por un lado, esa afectación no es a fines muy concretos, que además, en el caso del gravamen energético, son cinco distintos entre los cuales puede elegir el Gobierno, entendemos que discre-

cionalmente, lo cual reduce adicionalmente el rigor de la afectación. Tampoco contribuye a este rigor el hecho de que la gestión del producto no se encomiende, al menos por la propia Ley, a un órgano o ente administrativo determinado. Por otro lado, la nota de la afectación no es suficiente por sí sola, en nuestra opinión, para calificar un tributo como parafiscal, frente a su sujeción sin excepciones al régimen común de los tributos. En la historia de nuestra Hacienda Pública han existido numerosos supuestos de afectación del producto de impuestos, incluso del Impuesto sobre la Renta, sin que por ello se los haya calificado de parafiscales.

Ahora bien, si la naturaleza de PPCP no tributaria que la Ley 38/2022 atribuye a los gravámenes transitorios que crea está desprovista de consecuencias jurídicas y, por otra parte, es tan claramente contradictoria con sus mismos preceptos, cabe preguntarse qué finalidad perseguía con ella el Gobierno. No se nos ocurre otra respuesta que la de que dicha finalidad era disimular por motivos políticos la verdadera naturaleza de impuestos de los gravámenes, presentándolos como una contribución destinada a «reforzar» el pacto de rentas, que es la idea en la que insiste la E. de M. No estamos en realidad ante un supuesto de «huida del Derecho tributario»: lejos de huir de él se lo declara plenamente aplicable. Podría pensarse que se trata de una cuestión de *nomen iuris*, si no fuese porque la verdadera naturaleza de la figura designada se transparenta sin dificultad a través de la denominación utilizada. Es algo mucho más simple: ocultar esta naturaleza a la opinión pública mediante la máscara de las PPCP, una figura lo suficientemente confusa dogmáticamente como para servir para esa función.

Referencias bibliográficas

Aguallo Avilés, A. y Bueno Gallardo, E. (2007). Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE. En C. Albiñana García-Quintana *et al.* (dirs.), *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala* (pp. 57 y ss.). Dykinson.

Aneiros Pereira, J. (2018). La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 y sus pretendidas consecuencias. *Quincena Fiscal*, *7* [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2018\8320].

Bueno Gallardo, E. (2018). Notas sobre la equiparación de los conceptos «prestación patrimonial de carácter público *contributiva*» y «*tributo*» en la última jurisprudencia constitucional. En A. Cubero Truyo (2018), cap. 1, pp. 27 y ss.

Cubero Truyo, A. (2018) (dir.), *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente.* Tirant lo Blanch.

Esteve Pardo, M. L. (2018). Las cuotas obligatorias de las Áreas de Promoción Económica Urbana. Otro supuesto que podría encajar en la categoría de «carga tributaria especial» (*Sonderabgabe*). En A. Cubero Truyo (2018), cap. 28, pp. 583 y ss.

Falcón y Tella, R. (2011). ¿Tasas o tarifas? La supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a) LGT. *Quincena Fiscal*, *7* [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2011\412].

Fernández López, R. I. (2017). La controvertida naturaleza jurídica de las tarifas portuarias en el ordenamiento estatal y en los autonómicos. *Revista catalana de dret públic*, *54*, 141 y ss.

García Novoa, C. (2009). *El concepto de tributo*. Tax Editor.

Gomar Sánchez, J. I. (2002). Tasas flexibles en la gestión indirecta de los servicios públicos y/o potestad tarifaria materialmente tributaria. *Crónica Tributaria*, *103*, 59 y ss.

Gómez-Ferrer Rincón, R. (2015). Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria. En F. López Ramón (coord.), *Actas del X Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo* (pp. 31 y ss.). INAP.

Herrera Molina, P. M. (2000). *Derecho tributario ambiental*. Ministerio de Medio Ambiente/Marcial Pons.

Herrera Molina, P. M. (2004). La irrelevancia jurídica del «concepto constitucional de tributo». *Quincena Fiscal*, *2* [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2004\67].

Iglesias Caridad, M. (2019). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. *Nueva Fiscalidad*, *4*, 169 y ss.

Jiménez Compaired, I. (2011). Tasas, precios y tarifas: sobre la Disposición Final quincuagésima octava de la Ley de Economía Sostenible. *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, *22*, 72 y ss.

Litago Lledó, R. (2018a). El concepto constitucional de prestación patrimonial de carácter público vs. la definición legal de tasa. En A. Cubero Truyo (2018), cap. 4, pp. 139 y ss.

Litago Lledó, R. (2018b). El nuevo concepto legal de prestación patrimonial de carácter público. En C. García-Herrera Blanco (dir.), *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (2.ª parte)*. Inst. de Est. Fiscales, Doc. 11, pp. 163 y ss.

Litago Lledó, R. (2019). La desaparición legal de la parafiscalidad: Análisis de la nueva Disposición Adicional 1.ª de la LGT conforme al art. 31 de la CE. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *430*, 75 y ss.

López Mora, M. E. (2019). *El nuevo contrato de concesión: el riesgo operaciona.* Atelier.

Lozano Serrano, C. (1998). Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público. *REDF*, *90*, 237 y ss.

Marín-Barnuevo, D. (2022). El tributo y la preocupante «huida» del Derecho tributario. En M. Aragón Reyes y A. Alonso Ureba (coords.), *Manual de Derecho para ingenieros* (cap. 8). La Ley.

Martín Jiménez, A. (2000). Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC. *REDF*, *106*, 181 y ss.

Martín Rodríguez, J. M. (2019). Análisis de la STC 63/2019, de 9 de mayo de 2019. ¿Es inconstitucional la nueva regulación de las tarifas como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias? *Nueva Fiscalidad*, *2*, 291 y ss.

Martínez Sánchez, C. (2014). *El principio de equivalencia en el Derecho tributario español*. Marcial Pons.

Martínez Sánchez, C. (2019a). Tasas, tarifas y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. En M. L. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma* (pp. 223 y ss.). Tirant lo Blanch.

Martínez Sánchez, C. (2019b). 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*, 113 y ss.

Mateo Rodríguez, L. (1978). *La tributación parafiscal*. Colegio Universitario de León.

Menéndez Moreno, A. (2018). Criterios axiológicos para delimitar la noción y régimen jurídico de los tributos y de las prestaciones patrimoniales públicas (I). *Quincena Fiscal*, *4* [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2018\5961].

Moreno González, S. (2006). Acerca de la naturaleza jurídica de las tarifas portuarias. La esperada respuesta del Tribunal Constitucional y posibles efectos (Sentencias 102/2005, de 20 de abril; 1021/2005, de 10 de mayo y 122/2005, de 11 de mayo). *Crónica Tributaria*, *118*, 137 y ss.

Navarro Gómez, R. (2018). La controvertida supresión de las exacciones parafiscales en la Disposición Adicional Primera de la Ley General Tributaria tras la reforma de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público. En C. García-Herrera Blanco (dir.), *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (2.ª parte)*. Inst. de Est. Fiscales, Doc. 11, pp. 187 y ss.

Ortiz Calle, E. (2018). Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones de carácter público no tributario. *Quincena Fiscal*, *19* [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2018\13423].

Pagès i Galtès, J. (2019). Las subtasas derivadas de la parafiscalidad reinstaurada por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017. *REDF*, *181* [versión electrónica, Base de datos Proview].

Palao Taboada, C. (2018). *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Civitas.

Ramallo Massanet, J. (1996). Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo). *Civitas*. *REDF*, *90*, 237 y ss.

Ruiz Garijo, M. (2005). Tasas exigidas por la prestación de servicios públicos. Por fin tasas y no precios privados. La esperada doctrina del Tribunal Constitucional. *Nueva Fiscalidad*, *7* [versión electrónica, VLEX-290869].

Sánchez López, M. E. (2019). El concepto de prestación patrimonial de carácter público, a raíz de su introducción por la Ley de Contratos del Sector Público. *Quincena Fiscal*, *6* [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2019\1544].

Sanz Gómez, R. (2021). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación. *REDF*, *191* [versión electrónica, Base de datos Proview].

Tipke, K. y Lang, J. (1989). *Steuerrecht*. (12.ª ed.). Otto Schmidt.

Tornos Mas, J. (2011). La tarifa como forma de retribución de los concesionarios, una figura constitucional y necesaria. *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, *24*, 22 y ss.

Tornos Mas, J. (2016). Informe sobre la contraprestación del servicio de abastecimiento domiciliario del agua: La Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre

de 2015. *Diario del Derecho Municipal lustel* [10 de marzo de 2016].

Tornos Mas, J. (2017). La tarifa como contraprestación que pagan los usuarios en el contrato de concesión de servicios de la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público. *La Administración al día*. *INAP* [20 de diciembre de 2017].

Tornos Mas, J. (2018). El contrato de concesión de servicios. En J. M. Gimeno Feliu (dir.), *Estudio sistemático de la Ley de Contratos del Sector Público* (cap. 39, pp. 1.447 y ss.). Aranzadi.

Trías Prats, B. (2017). La contraprestación de los servicios públicos concesionados: pasado, presente ¿y futuro? *Revista Aragonesa de Administración Pública*, *49-50*, 257 y ss.

Villar Rojas, F. J. (2005). Dictamen sobre el concepto de tasa en la nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable. *Quincena Fiscal*, *10* [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2005\1118].

Villar Rojas, F. J. (2017). Las tarifas por prestación de servicios públicos: ¿una categoría inconstitucional? *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, *69*, 12 y ss. [reproducido en *La Administración al día, INAP*, 28 de septiembre de 2017].

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2022: referencia a los cambios normativos, doctrinales y jurisprudenciales

Manuel de Miguel Monterrubio

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

En el presente artículo se analizan las principales modificaciones introducidas en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) durante el año 2022, diferenciando entre las medidas que afectarán al ejercicio 2023 y las que resultarán de aplicación en el propio ejercicio 2022. Al mismo tiempo, se analiza la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina administrativa más relevante evacuada por la Dirección General de Tributos y el Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de IRPF durante dicho año.

Palabras clave: IRPF 2022; novedades normativas; doctrinales y jurisprudenciales.

Recibido: 02-03-2023 / Aceptado: 22-03-2023 / Publicado: 05-04-2023

Cómo citar: Miguel Monterrubio, M. de. (2023). Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2022: referencia a los cambios normativos, doctrinales y jurisprudenciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *481*, 59-114. https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18747

© Centro de Estudios Financieros (05-04-2023)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

News on personal income tax in 2022: reference to new enactments, doctrine and case law

Manuel de Miguel Monterrubio

Abstract

In the present article, the main amendments passed in 2022 to personal income tax statutory regulations are analyzed, by making a difference between the measures in force from 2023 onwards and those which will be applicable in fiscal year 2022 itself. At the same time, the Supreme Court decisions, the administrative doctrine recently released by «Dirección General de Tributos» together with the resolutions passed by the «Tribunal Económico-Administrativo Central» related to personal income tax are thoroughly analyzed.

Keywords: personal income tax 2022; new enactments; doctrine and case law.

Received: 02-03-2023 / Accepted: 22-03-2023 / Published: 05-04-2023

Citation: Miguel Monterrubio, M. de. (2023). Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2022: referencia a los cambios normativos, doctrinales y jurisprudenciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *481*, 59-114. https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18747

Sumario

1. Introducción
2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2022 y 2023
   - 2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2022
     - 2.1.1. Rentas exentas
     - 2.1.2. Rendimientos de actividades económicas
     - 2.1.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales
     - 2.1.4. Reducciones en la base imponible derivada de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social
     - 2.1.5. Deducciones en cuota íntegra
     - 2.1.6. Deducción por maternidad
   - 2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2023
     - 2.2.1. Rentas exentas
     - 2.2.2. Imputación temporal
     - 2.2.3. Rendimientos del trabajo
     - 2.2.4. Rendimientos de actividades económicas
     - 2.2.5. Regímenes especiales: trabajadores desplazados a territorio español
     - 2.2.6. Reducciones en la base imponible derivada de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social
     - 2.2.7. Nueva escala aplicable a las rentas del ahorro
     - 2.2.8. Deducciones en la cuota íntegra del impuesto
     - 2.2.9. Deducciones en cuota diferencial: deducción por maternidad
     - 2.2.10. Pagos a cuenta
     - 2.2.11. Obligación de declarar
3. Análisis de la doctrina administrativa
   - 3.1. Residencia fiscal en territorio español
     - 3.1.1. Residencia habitual en territorio español. Núcleo principal de actividades e intereses económicos (Resolución del TEAC de 24 de mayo de 2022, RG 1527/2019 –NFJ087514–)
     - 3.1.2. Residencia habitual en territorio español. Traslado de residencia a Gibraltar (Consulta V1310/2022, de 9 de junio –NFC083478–)
     - 3.1.3. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Indemnización por despido (Consulta V0554/2022, de 18 de marzo –NFC082365–)

3.1.4. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Actividad desarrollada antes de su desplazamiento a territorio español (Consulta V0610/2022, de 23 de marzo –NFC082418–)

3.2. Exenciones

3.2.1. Exenciones. Pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil (Resolución del TEAC de 26 de abril de 2022, RG 8956/2021 –NFJ085938–)

3.2.2. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Retribuciones no específicas (Consulta V1437/2022, de 20 de junio –NFC083513–)

3.3. Rendimientos del trabajo

3.3.1. Rendimientos del trabajo. Cantidades que no son abonadas al extrabajador como consecuencia de su fallecimiento (Consulta V2297/2022, de 31 de octubre –NFC084235–)

3.3.2. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión a los trabajadores de móviles y otros dispositivos necesarios para el desarrollo de su trabajo (Consulta V0150/2022, de 31 de enero –NFC082030–)

3.3.3. Rendimientos del trabajo en especie. Reducción por periodo de generación superior a dos años. Rectificación de la reducción inicialmente aplicada (Consulta V1262/2022, de 6 de junio –NFC083537–)

3.3.4. Rendimientos del trabajo en especie. Reducción por irregularidad de sistemas de previsión social. Complemento a tanto alzado por retrasar el acceso a la jubilación –jubilación demorada– (Consulta V2577/2022, de 21 de diciembre –NFC084636–)

3.3.5. Rendimientos del trabajo en especie. Reducción por irregularidad de sistemas de previsión social. Régimen transitorio. Varios planes de pensiones (Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2022, RG 8719/2021 –NFJ087803–)

3.3.6. Rendimientos del trabajo. Gastos deducibles. Cómputo del impuesto sobre el valor añadido (Consulta V0139/2022, de 27 de enero –NFC082006–)

3.4. Rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario

3.4.1. Rendimientos del capital inmobiliario. Base de amortización de un bien heredado (Consulta V0716/2022, de 1 de abril –NFC082553–)

3.5. Rendimientos de actividades económicas

3.5.1. Rendimientos de actividades económicas. Afectación de plaza de garaje por un contribuyente que desarrolla la actividad económica de autotaxi (Consulta V0325/2022, de 18 de febrero –NFC082183–)

3.5.2. Estimación objetiva. Cómputo del personal no asalariado. Baja maternal (Consulta V1033/2022, de 6 de mayo –NFC082791–)

3.5.3. Estimación directa. Regularización de las cuotas del régimen especial de trabajadores autónomos (RETA) satisfechas en el ejercicio anterior, prevista en el nuevo sistema de cotización establecido en el artículo 308 del TRLGSS (Consulta V2518/2022, de 7 de diciembre –NFC084640–)

3.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales

3.6.1. Exención de empresa familiar. Donación onerosa (Consulta V0108/2022, de 24 de enero –NFC082061–)

3.6.2. Exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años. Transmisión de la vivienda a una sociedad en cuyo capital participa (Consulta V0561/2022, de 18 de marzo –NFC082369–)

3.6.3. Costas procesales. Cómputo de la ganancia patrimonial cuando los gastos satisfechos previamente en el proceso judicial fueron fiscalmente deducibles (Consulta V1485/2022, de 21 de junio –NFC083373–)

3.6.4. Venta de criptomonedas. Cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial (Consulta V2179/2022, de 17 de octubre –NFC084124–)

3.6.5. Pacto sucesorio. Posterior transmisión del bien adquirido. Aplicación de la disposición transitoria 9.ª de la LIRPF (Consulta V0771/2022, de 11 de abril –NFC082594–)

3.6.6. Gravamen especial de loterías. Percepción del premio de manera fraccionada (Consulta V0121/2022, de 24 de enero –NFC082011–)

3.7. Reducciones en la base imponible

3.7.1. Reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social. Interpretación de los nuevos límites absolutos de reducción (Consulta V0300/2022, de 17 de febrero –NFC082111–)

3.7.2. Reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social. Definición de cuándo las cantidades aportadas por la empresa al Plan de Pensiones de Empleo de sus trabajadores derivan de una decisión del trabajador (Consulta V1209/2022, de 30 de mayo –NFC083144–)

3.8. Deducciones en la cuota íntegra y líquida

3.8.1. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (Consulta V0794/2022, de 11 de abril –NFC082709–)

3.8.2. Deducción por obras de rehabilitación energética. Necesidad de certificado energético previo (Consulta V1060/2022, de 11 de mayo –NFC083020–)

3.8.3. Deducción por obras de rehabilitación energética en viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial (Consulta V1843/2022, de 2 de agosto –NFC083521–)

3.8.4. Deducción por obras de rehabilitación energética. Vivienda en copropiedad (Consulta V1097/2022, de 19 de mayo –NFC083050–)

3.8.5. Deducción por rehabilitación energética. Compatibilidad con ayudas públicas percibidas (Consulta V1338/2022, de 13 de junio –NFC083618–)

3.8.6. Deducción por familia numerosa. Traslado de residencia del cónyuge dependiente al extranjero (Consulta V1370/2022, de 14 de junio –NFC083643–)

4. Análisis de la jurisprudencia del TS

4.1. Rentas exentas. Indemnización por despido: análisis del requisito de desvinculación efectiva para consolidar la exención (Sentencia de 4 de marzo de 2022)

4.2. Rentas exentas. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Aplicación a administradores (Sentencia 790/2022, de 20 de junio)

4.3. Rentas exentas. Exención de sueldos de funcionarios de organismos internacionales (Sentencias 1737/2022, de 21 de diciembre, rec. núm. 472/2021 –NFJ088481–, y 718/2022, de 13 de junio, rec. núm. 5579/2020 –NFJ086721–)

4.4. Exención por reinversión. Concepto de vivienda habitual. Desmembramiento del dominio de la vivienda transmitida (Sentencia 1627/2022, de 12 de diciembre, rec. núm. 7219/2020 –NFJ088290–)

4.5. Rendimientos del capital mobiliario. Cesión de vehículos a los socios de la entidad. Aplicación de la regla de valoración de operaciones vinculadas (Sentencia 498/2022, de 27 de abril, rec. núm. 4793/2020 –NFJ086241–)

4.6. Rendimientos de actividades económicas. Imputación temporal de subvenciones cuando el contribuyente se ha acogido al criterio de cobros y pagos (Sentencia 1558/2022, de 23 de noviembre, rec. núm. 2699/2021 –NFJ088382–)

4.7. Ganancias patrimoniales. Derechos de opción. Integración en la base imponible del ahorro (Sentencia 804/2022, de 21 de junio, rec. núm. 7749/2020 –NFJ086896–)

4.8. Deducciones por familia numerosa. Aplicación a los ascendientes separados legalmente con dos hijos con derecho a percibir anualidades por alimentos (Sentencia 1368/2022, de 25 de octubre, rec. núm. 6568/2020 –NFJ088150–)

1. Introducción

Durante el año 2022 se han introducido nuevas y variadas modificaciones en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), esto es, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) (BOE de 29 de noviembre), y el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF) (BOE de 31 de marzo).

De manera preliminar, siguiendo un orden cronológico, conviene recordar las normas que afectan al ejercicio 2022:

- La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE de 10 de julio), homogeniza el tratamiento de las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva (IIC), conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF, por sus siglas en inglés), con independencia del mercado, nacional o extranjero en el que coticen y establece un régimen de disolución y liquidación para las sociedades de inversión mobiliaria de capital variable que afecta a la fiscalidad de los socios.
- La Orden HFP/1335/2021, de 1 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2022 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 2 de diciembre), que mantiene el contenido de la Orden de módulos del ejercicio 2021.
- La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022 (LPGE 2022) (BOE de 29 de diciembre), que ha revisado los límites absolutos para la aplicación de las reducciones en la base imponible vinculada a los distintos sistemas de previsión social y prorrogado para el ejercicio 2022 los

límites cuantitativos que delimitan en el IRPF el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva.

- El Real Decreto-Ley 31/2021, de 28 de diciembre, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y se fija un nuevo plazo para presentar las renuncias o revocaciones a métodos y regímenes especiales de tributación (BOE de 29 de noviembre), que establece un nuevo plazo para presentar la renuncia o revocar a la renuncia ya presentada en relación con el método de estimación objetiva.
- El Real Decreto-Ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania (BOE de 31 de marzo), que declara exentas las cantidades percibidas por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525 de la compañía aérea alemana Germanwings, acaecido en los Alpes franceses el 24 de marzo de 2015.
- La Orden HFP/413/2022, de 10 de mayo, por la que se reducen para el periodo impositivo 2021 los índices de rendimiento neto y se modifican los índices correctores por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales (BOE de 11 de mayo), que revisa la cuantía de los índices de rendimiento neto aplicable a las actividades agrícolas y ganaderas afectas por diversas situaciones climatológicas y mejora de determinados índices correctores para reflejar adecuadamente el incremento del precio de la electricidad sufrida durante este año.
- La Ley 10/2022, de 14 de junio, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (BOE de 15 de junio), ha ampliado el ámbito subjetivo de las ayudas públicas vinculadas a la rehabilitación energética de viviendas que no se integran en la base imponible del impuesto.
- La Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 1 de julio), que establece el marco regulatorio de los productos paneuropeos de pensiones individuales.
- La Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 1 de diciembre), que incorpora diversas medidas con efecto en el ejercicio 2022. Por una parte, con carácter general, se eleva la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos aplicable en dicho año. Además, para compensar el

incremento en el precio de determinados insumos, como el gasóleo agrícola y los fertilizantes, se recupera la deducción de parte de los costes soportados durante el ejercicio. Por último, se establece una nueva reducción del rendimiento neto de módulos aplicable por los contribuyentes que residan en la isla de La Palma.

- El Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 29 de diciembre), que simplifica la aplicación de los excesos de aportaciones producidas en años anteriores a sistemas de previsión social.
- El Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad (BOE de 28 de diciembre), que declara exentas las ayudas por daños personales sufridos en incendios forestales en 2022.
- La Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión (BOE de 18 de marzo), modifica la deducción por maternidad aplicable en los periodos 2020 a 2022.

También, se han aprobado otras normas en 2022 con efectos para el periodo impositivo 2023:

- La Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 1 de diciembre), introduce diversas modificaciones en esta materia para el ejercicio 2023. Por una parte, con carácter general, se eleva la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos aplicable en dicho año. Además, para compensar el incremento en el precio de determinados insumos, como el gasóleo agrícola y los fertilizantes, se recuperan también para 2023 la deducción de parte de los costes soportados durante el ejercicio, y en el caso de la electricidad, se incorporan como estructurales las mejoras ya introducidas en 2022 en relación con determinados índices correctores. Además, en 2023 se mantiene la reducción del rendimiento neto de módulos aplicable por los contribuyentes que residan en la isla de La Palma. Por último, se revisa el tratamiento en dicho método de las ayudas desacopladas de la Política Agraria Comunitaria (PAC).
- La Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por el que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Le-

gislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 1 de julio), que establece nuevas modificaciones en los límites fiscales y financieros aplicables a las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

- El Real Decreto-Ley 13/2022, de 26 de julio, por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se mejora la protección por cese de actividad (BOE de 27 de julio), que revisa la obligación de declarar de estos contribuyentes para facilitar el control del nuevo sistema de cotización.
- El Real Decreto-Ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del «Plan + seguridad para tu energía (+SE)», así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía (BOE de 19 de octubre), que amplía el plazo para poder aplicar la deducción por rehabilitación energética de viviendas.
- La Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes (BOE de 22 de diciembre), que introduce importantes modificaciones en el IRPF, tanto a favor de empresas emergentes, como es la mejora en la fiscalidad de la entrega de acciones a sus trabajadores para que puedan atraer el talento, como de carácter general, como es la mejora del régimen de impatriados mediante la atracción de teletrabajadores internacionales, profesionales altamente cualificados o emprendedores, así como de la familia que le acompañe y la reducción del tiempo de residencia fiscal previa para acceder al mismo, la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, con una importante elevación de la deducción y del tiempo durante el cual se puede invertir en tales compañías o la nueva regulación prevista para los gestores de fondos de capital-riesgo, para los que se incorpora una importante rebaja impositiva.
- La Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE de 24 de diciembre), que ha aprobado una nueva reducción por obtención de rendimientos del trabajo, elevado el porcentaje de gastos de difícil justificación en estimación directa y la reducción general aplicable al rendimiento neto de módulos, revisado los límites de reducción en base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social, incrementado los tipos de gravamen de las rentas del ahorro, reconfigurado la deducción por maternidad, reducido los tipos de retención de la propiedad intelectual y la imputación de rentas inmobiliarias y extendido la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla a la isla de La Palma. Además, ha aprobado el régimen fiscal del acontecimiento «37.ª Copa América», estableciendo una reducción aplicable a los rendimientos netos percibidos de la entidad organizadora y los equipos participantes.
- La Ley 30/2022, de 23 de diciembre, por la que se regulan el sistema de gestión de la Política Agrícola Común y otras materias conexas (BOE de 24 de diciem-

bre), que declara exentas ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (eco-regímenes).

- El Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 29 de diciembre), que establece modificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta como consecuencia de los nuevos importes de la nueva reducción por obtención de rendimientos del trabajo.
- El Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad (BOE de 28 de diciembre), que establece un régimen transitorio en relación con la nueva configuración de la deducción por maternidad.
- La Orden HFP/1336/2022, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Orden HAC/177/2020, de 27 de febrero, por la que se aprueba el modelo 140, de solicitud del abono anticipado de la deducción por maternidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se regula la comunicación de variaciones que afecten al derecho a su abono anticipado y otra normativa tributaria (BOE de 30 de diciembre), que introduce los cambios pertinentes en el modelo para solicitar el pago anticipado de la deducción por maternidad.
- El Real Decreto 31/2023, de 24 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, para dar cumplimiento a las medidas contenidas en el Estatuto del Artista en materia de retenciones (BOE de 25 de enero), que introduce diversas medidas en materia de retenciones a aplicar a las remuneraciones percibidas por los artistas.

Además, en la actualidad existen varias normas en tramitación con medidas que afectan al IRPF:

- Proyecto de Ley por el derecho a la vivienda, que pretende estimular el alquiler de vivienda a precios asequibles a través de la incorporación de reducciones superiores a aplicar sobre el rendimiento neto derivado del alquiler de esta.
- Proyecto de Ley de medidas de eficiencia procesal del servicio público de justicia, que extiende la exención prevista para las indemnizaciones por daños personales a otras indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos y psíquicos, en casos distintos de accidentes de tráfico, cuya cuantía no se haya fijado legal ni judicialmente, pero cuyo abono sea consecuencia de un

acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto.

En definitiva, tal y como indicamos anteriormente, se han introducido múltiples modificaciones normativas que exigen un análisis detallado, para lo cual, y con la finalidad de simplificar su estudio, resulta conveniente explicar con más detenimiento cada una de ellas, distinguiendo según afecten al ejercicio 2022 o al 2023. Adicionalmente, se incorpora una relación de las consultas tributarias, resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y sentencias del Tribunal Supremo (TS) más relevantes evacuadas durante 2022.

2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2022 y 2023

Con la finalidad de facilitar su comprensión y análisis, tal y como se ha señalado anteriormente, procede agrupar las novedades correspondientes al IRPF en dos grandes bloques, según afecten al ejercicio 2022 o al 2023.

2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2022

A continuación, se analizan siguiendo el esquema de liquidación del impuesto las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2022.

2.1.1. Rentas exentas

En el ámbito de las rentas exentas se declaran exentas determinadas ayudas. Por una parte, las percibidas por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525. Por otra, las percibidas por daños personales consecuencia de los incendios forestales acontecidos en 2022.

2.1.1.1. Ayudas percibidas por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525

El Real Decreto-Ley 6/2022 ha introducido una nueva disposición adicional 51.ª en la LIRPF con la finalidad de declarar exentas las cantidades percibidas por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525, acaecido en los Alpes franceses el 24 de marzo de 2015, en concepto de responsabilidad civil, así como las ayudas voluntarias satisfechas a aquellos por la compañía aérea afectada o por una entidad vinculada a esta última.

De esta forma, tales cantidades estarán exentas sin necesidad de judicializar el proceso, requisito que era necesario para acceder a la exención prevista en la letra d) del artículo 7 de la LIRPF relativa a las indemnizaciones por daños personales por responsabilidad civil, al tiempo que se extiende la exención a otras cantidades pagadas de forma voluntaria por la compañía aérea afectada o por una entidad vinculada a la misma (fundamentalmente, becas de estudios a los hijos de los viajeros fallecidos).

Esta medida resulta aplicable a periodos impositivos no prescritos anteriores a 2022, pues parte de tales cantidades ya fueron satisfechas en años anteriores.

2.1.1.2. Ayudas públicas por daños personales provocados por los incendios forestales acontecidos en 2022

Como consecuencia de los incendios forestales que tuvieron lugar en las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Illes Balears, Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Madrid, Región de Murcia, Comunidad Foral de Navarra, País Vasco y La Rioja, durante los meses de junio, julio y agosto, y que se relacionan en el anexo del Acuerdo del Consejo de Ministros de 23 de agosto de 2022, el Real Decreto-Ley 20/2022 declara exentas las ayudas previstas en la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil, por daños personales ocasionados por los mismos.

2.1.2. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas las medidas introducidas, con efectos a partir del 1 de enero de 2022, afectan exclusivamente a los contribuyentes en estimación objetiva.

Su contenido se detalla seguidamente.

2.1.2.1. Límites excluyentes para la aplicación del método de estimación objetiva

De manera análoga a lo realizado desde el año 2016, la LPGE 2022 ha modificado la disposición transitoria 32.ª de la LIRPF con la finalidad de prorrogar el empleo de los límites excluyentes de aplicación de este método que vienen usándose desde esa fecha.

En consecuencia, el volumen de rendimientos íntegros del año 2021 a considerar para el conjunto de sus actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales, será de 250.000 euros, en vez de 150.000, y de 125.000 euros, en vez de 75.000, en el caso de operaciones en las que exista obligación de expedir factura. Igualmente, el límite relati-

vo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior a tener en cuenta queda fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000.

En el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales se eleva, igualmente, el límite excluyente relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior a tener en cuenta, quedando fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000.

2.1.2.2. Ampliación del plazo de renuncias y revocaciones al método de estimación objetiva

Como consecuencia de la prórroga de los límites excluyentes de la estimación objetiva, el Real Decreto-Ley 31/2021 ha establecido un nuevo plazo para presentar la renuncia o revocar a la renuncia ya presentada en relación con el método de estimación objetiva que abarca desde el 30 de diciembre de 2021 hasta el 31 de enero de 2022.

2.1.2.3. Orden de módulos para el ejercicio 2022

La Orden HFP/1335/2021 desarrolla para el año 2022 el método de estimación objetiva del IRPF de manera análoga a la Orden de módulos del ejercicio 2021, manteniendo idénticos tanto la cuantía de los signos, índices o módulos, como las instrucciones de aplicación.

No obstante, con posterioridad a su aprobación, se han introducido diversas modificaciones a través de la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, cuyo contenido se detalla a continuación.

A) Modificaciones a favor de contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas y ganaderas

Durante el año 2022 se ha producido un importante incremento en el precio de determinados insumos (piensos, electricidad, fertilizantes y carburantes) que ha afectado especialmente a la rentabilidad de las explotaciones agrícolas y ganaderas.

Dada la particular forma de determinar el rendimiento neto de las mismas cuando se encuentran sujetas al método de estimación objetiva (estimación de un beneficio calculado como un porcentaje [índice de rendimiento neto] sobre la cifra de ventas, sin deducción de gastos adicionales), resulta evidente que la estimación de los mismos se ha alejado de la realidad sufrida por el sector durante dicho periodo, por lo que se han adoptado, para el ejercicio 2022, las siguientes medidas (disp. adic. 7.ª de la Orden HFP/1172/2022):

- Las actividades agrícolas y ganaderas que determinen su rendimiento neto en el ejercicio 2022 por el método de estimación objetiva podrán minorar el rendi-

miento neto previo (calculado conforme a lo previsto en la Instrucción 2.1 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas del anexo I de la Orden HFP/1335/2021) en el 35 % del precio de adquisición del gasóleo agrícola y en 15 % del precio de adquisición de los fertilizantes, en ambos casos necesarios para el desarrollo de dichas actividades. Estas adquisiciones deberán haberse efectuado en 2022 y contar con la correspondiente factura emitida igualmente en dicho ejercicio.

- Se sustituyen los índices correctores por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica, regulados en la Instrucción 2.3 d) y 2.3 f), respectivamente, del anexo I de la Orden HFP/1335/2021 de módulos para el año 2022, por los previstos en el mismo anexo por la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

  De esta forma, se establece un índice corrector por piensos adquiridos a terceros único del 0,50, en sustitución de los inicialmente previstos, esto es, el 0,75 con carácter general y del 0,95 para la ganadería intensiva de porcino y la avicultura.

  En cuanto al índice corrector por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica, se minora el índice actual del 0,80 al 0,75, al tiempo que se modifican las condiciones de aplicación del este, al ampliarlo a todos los regadíos con energía eléctrica, en vez de a los regadíos estacionales.

B) Modificaciones a favor de contribuyentes residentes en la isla de La Palma

Las erupciones volcánicas ocurridas en la isla de La Palma han afectado de manera muy negativa a las actividades económicas desarrolladas en dicha isla.

En consecuencia, con la finalidad, por una parte, de adaptar la fiscalidad de estos contribuyentes, resulta necesario aprobar una reducción análoga a la que en la actualidad existe en el término municipal de Lorca, a causa del terremoto acontecido en dicho municipio.

De esta forma, los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en la isla de La Palma y determinen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva podrán reducir el rendimiento neto de módulos de 2022 correspondiente a tales actividades en un 20 % (disp. adic. 6.ª de la Orden HFP/1172/2022).

Esta reducción se aplicará sobre el rendimiento neto de módulos resultante después de aplicar la reducción general prevista para 2022, la cual se analiza en el epígrafe siguiente, y se tendrá en cuenta para cuantificar el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado correspondientes al cuarto trimestre de dicho año.

C) Modificaciones a favor de todos los contribuyentes en estimación objetiva

Por último, la difícil situación económica sufrida en 2022 con incrementos generalizados en los diferentes costes de producción ha hecho necesario elevar del 5 al 15 % la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos para todos los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad con arreglo al método de estimación objetiva (disp. adic. 8.ª de la Orden HFP/1172/2022).

Esta reducción se tendrá en cuenta para cuantificar el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado correspondientes al cuarto trimestre de 2022.

2.1.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales

En el ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales, la Ley 11/2021 ha introducido diversas modificaciones aplicables a partir del 1 de enero de 2022. Por una parte, se establecen nuevos requisitos para computar el número mínimo de accionistas requerido para que las sociedades de inversión de capital variable (SICAV) puedan aplicar el tipo de gravamen establecido para las IIC, lo que, a su vez, ha exigido el establecimiento de un régimen de disolución y liquidación de esta con determinadas particularidades en el IRPF de sus socios personas físicas. Por otra parte, se homogeniza el tratamiento en el IRPF de las inversiones en determinadas IIC, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF), con independencia del mercado, nacional o extranjero en el que coticen. Por último, la Ley 10/2022 ha incrementado el ámbito subjetivo de las ayudas públicas vinculadas a la rehabilitación energética de viviendas que no tributan en el IRPF.

A continuación, se analizan estas medidas.

2.1.3.1. Fondos y sociedades cotizados en el extranjero

El artículo tercero de la Ley 11/2021 homogeniza el tratamiento de las inversiones en determinadas IIC, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF), con independencia del mercado, nacional o extranjero en el que coticen.

La razón de esta modificación hay que encontrarla en el hecho de que la vigente normativa del IRPF establece para los fondos y sociedades de inversión cotizados un tratamiento diferenciado respecto de las restantes IIC, en atención a su particular régimen de transmisión, similar al de las acciones. Este tratamiento diferenciado consiste en excluir a los ETF de la posibilidad de aplicar el régimen de diferimiento por reinversión, conocido popularmente como régimen de traspasos, tal y como se señala en el último párrafo del artículo 94.1 a) de la LIRPF.

Ahora bien, la exclusión del régimen de traspasos que hasta ahora contenía dicho artículo solo resultaba aplicable respecto a ETF españoles, los regulados en el artículo 79 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva (LIIC), así como a ETF extranjeros armonizados cotizados en la bolsa española, pero no a aquellos ETF extranjeros armonizados, inscritos y comercializados en España, pero que coticen únicamente en bolsa extranjera.

Para corregir esta clara distorsión entre uno y otro producto, se extiende a los ETF que coticen en bolsa extranjera el tratamiento previsto para los ETF que cotizan en bolsa española respecto del régimen de traspasos.

A tal efecto, la citada Ley 11/2021 añade un número 3.º en el artículo 94.2 a) de la LIRPF, por el que se excluye la posibilidad de aplicar el régimen de traspasos respecto de ETF análogos a los ETF españoles, con independencia de dónde coticen.

Ahora bien, con la finalidad de respetar las expectativas de quienes hubieran adquirido ETF que cotizan en bolsa extranjera adquiridos antes del 1 de enero de 2022 y que, por lo señalado anteriormente, podían aplicar el régimen de traspasos, se añade una disposición transitoria 36.ª en la LIRPF que permite aplicar a partir del 1 de enero de 2022 dicho régimen a los ETF que cotizan en bolsa extranjera adquiridos con anterioridad a dicha fecha, siempre que la reinversión no se destine a la adquisición de otros ETF (español o extranjero).

2.1.3.2. Régimen fiscal de disolución y liquidación de las SICAV

El artículo primero de la Ley 11/2021 ha modificado el artículo 29.4 a) de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS) estableciendo nuevas reglas para computar el número mínimo de accionistas que debe tener una sociedad de inversión variable para poder aplicar el tipo del 1 % en dicho impuesto.

En concreto, dicha norma ha establecido que solamente aquellos accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500 euros determinado de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones, cifra que se eleva a 12.500 euros cuando se trate de SICAV por compartimentos.

Además, como complemento a lo anterior, se establece que la Administración tributaria podrá comprobar el cumplimiento del número mínimo de accionista, debiendo a tal efecto la sociedad de inversión mantener y conservar durante el periodo de prescripción los datos correspondientes a la inversión de los socios en la sociedad.

Como consecuencia de este cambio relevante en la operativa de este tipo de entidades, la propia Ley 11/2021 ha incorporado una disposición transitoria 41.ª en la LIS en la que regula un régimen especial de disolución y liquidación al que pueden acogerse las entidades

que lo deseen, garantizando una reorganización ordenada del sector como consecuencia de los nuevos requisitos legales.

A tal efecto, las SICAV a las que haya resultado aplicable el tipo del 1 % durante el periodo impositivo 2021, y deseen acogerse a este régimen transitorio, deberán adoptar válidamente el acuerdo de disolución con liquidación durante el año 2022 y realizar con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo, todos los actos o negocios jurídicos necesarios según la normativa mercantil hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

La consecuencia para los socios de la sociedad en liquidación, contribuyentes del IRPF, es que no integrarán en la base imponible la ganancia de patrimonio derivada de la liquidación de la entidad, siempre que el total de dinero o bienes que les corresponda como cuota de liquidación se reinvierta en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en otra SICAV o en un fondo de inversión de carácter financiero regulados por la LIIC que tributen al tipo del 1 %. En este caso, las nuevas acciones o participaciones adquiridas o suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad objeto de liquidación.

Debe tenerse en cuenta que la reinversión no puede ser parcial y que debe efectuarse antes de haber transcurrido siete meses contados desde la finalización del plazo establecido para la adopción del acuerdo de disolución con liquidación.

2.1.3.3. Medidas a favor de la rehabilitación energética de viviendas

Con la finalidad de favorecer la rehabilitación energética de viviendas, la Ley 10/2022 ha modificado la redacción del apartado 3 de la disposición adicional 5.ª de la LIRPF declarando la no integración en la base imponible y, por tanto, la no tributación de las ayudas percibidas por personas físicas derivadas de Real Decreto 477/2021, de 29 de junio, por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas térmicos de energías renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

2.1.4. Reducciones en la base imponible derivada de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

En el ámbito de las reducciones en la base imponible por aportaciones a los distintos sistemas de previsión social se han introducido nuevas modificaciones. Por una parte, la LPGE 2022 ha vuelto a establecer nuevos límites de reducción en la base imponible, lo que, a su vez, ha hecho necesario que el Real Decreto 1039/2022 establezca normas más sen-

cillas para la aplicación de los excesos de aportaciones producidas en años anteriores a sistemas de previsión social. Por otra parte, la Ley 12/2022 ha aprobado el marco regulatorio de los productos paneuropeos de pensiones individuales.

A continuación se analizan estas medidas.

2.1.4.1. Nuevos límites de reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social

La LPGE ha introducido modificaciones en la cuantía máxima de reducción en la base liquidable general por aportaciones a sistemas privados de previsión social.

En concreto, ha modificado el artículo 52 de la LIRPF minorando para 2022 el límite absoluto de reducción en la base liquidable general para el conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales al conjunto de sistemas de previsión social, de 2.000 a 1.500 euros anuales.

Pero, al mismo tiempo, el incremento en la cuantía de dicho límite de 8.000 euros adicionales aplicable exclusivamente a contribuciones empresariales efectuadas a dicho sistema se eleva a 8.500 euros.

Además, en relación con este límite, se permite computar dentro del mismo no solo a las contribuciones empresariales sino también a las aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social empresarial de cuantía igual o inferior a la respectiva contribución empresarial. De esta forma, se pretende fomentar el esfuerzo conjunto entre trabajadores y empresas, de manera que las aportaciones máximas que el trabajador puede reducir en su base imponible dependan de la cuantía de la contribución empresarial a favor del trabajador.

Ahora bien, con la finalidad de evitar que se reconviertan en contribuciones empresariales las aportaciones individuales, a través de la correspondiente modificación o novación contractual en el marco de un sistema de retribución flexible, se señala expresamente que las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

Todo ello manteniendo el tradicional límite porcentual del 30 % de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas.

Por otra parte, como en ocasiones anteriores, la modificación operada en la normativa fiscal tiene su correlativa modificación en la normativa financiera, modificándose, además, la disposición adicional 16.ª de la LIRPF, de manera análoga, la cual establece los nuevos límites fiscales al límite financiero aplicable al conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social.

Ejemplo 1

Durante el periodo impositivo 2022 un trabajador ha aportado 1.200 euros a su plan de pensiones de empleo. Además, la empresa ha hecho contribuciones empresariales a su favor en un plan de pensiones de empleo por cuantía de 4.000 euros, aportando el trabajador a dicho plan 3.000 euros adicionales. La suma de los rendimientos netos del trabajo y actividades económicas es de 40.000 euros.

Cuantía máxima para reducir en la base imponible general por aportaciones a sistemas de previsión social en 2022:

a) Límite absoluto: 8.200 euros.

- Aportaciones individuales: 1.200 euros (límite 1.500 €).
- Contribuciones empresariales y aportaciones individuales al plan de pensiones de empleo: 7.000 euros.

  – Contribución empresarial: 4.000 euros.

  – Aportación individual: 3.000 euros.

  Límite 8 800 euros (8.500 + parte no consumida del límite de 2.000).

b) Límite relativo: 12.000 euros (30 % × 40.000).

Total a reducir. La menor de los dos: 8.200 euros.

2.1.4.2. Nuevas reglas para aplicar los excesos de aportaciones de ejercicios anteriores pendientes de reducción

La configuración de los nuevos límites de reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social ha incorporado cierta complejidad a la forma de reducir en la base imponible las cantidades de ejercicios anteriores que no pudieron ser objeto de reducción por insuficiencia de la misma o por exceder del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la LIRPF.

Pues bien, con la finalidad de simplificar la aplicación de tales excesos pendientes de reducción, el Real Decreto 1039/2022 modifica el artículo 51 del RIRPF, sustituyendo la actual regla de aplicación proporcional de tales excesos, entre aportaciones y contribuciones, por un sistema más sencillo, como es la aplicación del límite máximo incrementado con independencia de la procedencia de las cantidades aportadas. Este mismo régimen se aplica en el ejercicio 2022, en relación con los excesos procedentes de ejercicios anteriores, tal y como se establece en la disposición transitoria 19.ª del RIRPF, igualmente modificada por dicho real decreto.

Hasta ahora, el artículo 51 del RIRPF venía exigiendo una aplicación proporcional de los excesos, según se trate de aportaciones o contribuciones, y están limitados por la aplicación de todos los límites de los artículos 51, 52, 53 y la disposición adicional 11.ª de la LIRPF.

Sin embargo, a partir de ahora, con la nueva redacción de dicho artículo, los excesos de ejercicios anteriores, cualquiera que sea su procedencia (aportación o contribución empresarial) podrán reducirse hasta la cuantía de límite máximo incrementado (10.000 €, considerando la suma de las cuantías de 1.500 € y 8.500 €), entendiendo que en el año en el que se hubieran abonado hubieran respetado las cuantías previstas en la disposición adicional 16.ª de la LIRPF. Lógicamente, permanece inalterado el límite porcentual sobre los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas.

Por otra parte, los excesos correspondientes a las primas de seguros colectivos de dependencia, a las aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad y a mutualidades de previsión social de deportistas profesionales se imputarán respetando sus límites propios.

2.1.4.3. Régimen fiscal de los productos paneuropeos de pensiones individuales

La Ley 12/2022 añade una nueva disposición adicional 52.ª a la LIRPF con la finalidad de equiparar el tratamiento fiscal de los productos paneuropeos de pensiones individuales al de los planes de pensiones.

De esta forma, la equiparación de los productos paneuropeos de pensiones individuales regulados en el Reglamento (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, relativo a un producto paneuropeo de pensiones individuales, al régimen fiscal de los planes de pensiones implica que:

- Las aportaciones del ahorrador a los productos paneuropeos de pensiones individuales pueden reducir la base imponible general en los mismos términos que las realizadas a los planes de pensiones y se incluirán en el límite máximo conjunto previsto en el artículo 52 de la LIRPF.
- Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de estos productos tendrán en todo caso la consideración de rendimientos del trabajo y no estarán sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD).
- Si el contribuyente dispusiera de los derechos de contenido económico derivados de las aportaciones a estos productos, total o parcialmente, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones, deberá reponer las reducciones en la base imponible del IRPF indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los

intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones regularizadas tributarán como rendimiento del trabajo en el periodo impositivo en que se perciban.

2.1.5. Deducciones en cuota íntegra

En el ámbito de las deducciones en cuota íntegra, la LPGE ha introducido una modificación relevante para los contribuyentes que tengan su residencia en la isla de La Palma.

En particular, dicha ley ha introducido una nueva disposición adicional 57.ª en la LIRPF que extiende para los años 2022 y 2023 la aplicación de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, en los mismos términos y condiciones, a los contribuyentes con residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma.

En consecuencia, tanto la regulación legal como la reglamentaria de dicha deducción resultará igualmente aplicable a los contribuyentes de dicha isla.

2.1.6. Deducción por maternidad

Con respecto al ejercicio 2022, pero también aplicable retroactivamente al 2020 y 2021, en la forma que a continuación se analiza, se amplían los supuestos en los que, en relación con tales ejercicios, se tiene derecho a la deducción por maternidad.

En concreto, la disposición final 5.ª de la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión, ha añadido un nuevo apartado 4 en la disposición adicional 38.ª de la LIRPF, con la finalidad de ampliar la aplicación de la deducción por maternidad a las mujeres que a partir del 1 de enero de 2020 pasaron a encontrarse en situación legal de desempleo, bien porque se les suspendió el contrato de trabajo (situación recurrente durante los ERTE que se adoptaron durante esos años), bien porque se encontraron en un periodo de inactividad productiva de las trabajadoras fijas-discontinuas, así como las autónomas perceptoras de una prestación por cese de actividad como consecuencia de la suspensión de la actividad económica desarrollada.

De esta forma, se considera que durante los meses de tales ejercicios en los que se encontraron en tal situación, han seguido desarrollando una actividad por cuenta propia o ajena por la cual están dadas de alta en la Seguridad Social o mutualidad, requisito que, con la redacción anterior se entendía que no se cumplía y, por tanto, no se les permitía aplicar la deducción por maternidad por tales meses.

Desde un punto de vista procedimental, el 2022 no presenta problema alguno, pues dicha regulación se ha aprobado antes de iniciar el plazo para la declaración de dicho ejer-

cicio, teniéndose en cuenta, en consecuencia, el cambio normativo, en el propio cálculo de la deducción por maternidad a aplicar por el contribuyente en dicho ejercicio.

En cuanto a los periodos impositivos 2020 y 2021, las mujeres que cumplan lo señalado anteriormente, no tendrán que rectificar las declaraciones inicialmente presentadas, sino que la aplicación de la misma en relación con tales meses se practicará de forma separada en la propia declaración del IRPF correspondiente al periodo impositivo 2022.

No obstante, estos importes se entenderán ya aplicados por el contribuyente (sin derecho a su solicitud, por tanto) en el caso de que en dichos meses el contribuyente hubiera practicado la deducción de forma efectiva y no se hubiera regularizado, siempre que se ajuste a los términos y condiciones establecidos en el párrafo anterior.

Por último, para evitar duplicidades, teniendo en cuenta que la percepción máxima es de 100 euros mensuales, se establece que la deducción aplicada correspondiente a tales meses más la de los meses por lo que ya practicó la deducción en su momento a través de la correspondiente declaración, no podrá ser superior a 1.200 euros.

2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2023

A continuación, se analizan siguiendo el esquema de liquidación del impuesto las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2023.

2.2.1. Rentas exentas

En el ámbito de las rentas exentas son varias las medidas adoptadas durante este ejercicio. Por una parte, se amplía la exención aplicable al rendimiento del trabajo en especie derivado de la entrega de acciones a los trabajadores de una empresa emergente. Por otra parte, como consecuencia de la nueva regulación de las ayudas de la PAC aplicables desde el 1 de enero de 2023, se declaran exentas las ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (eco-regímenes).

A continuación se analizan cada una de estas medidas:

2.2.1.1. Entrega de acciones a los trabajadores de empresas emergentes

La Ley 28/2022 ha modificado la letra f) del artículo 43.2 de la LIRPF con la finalidad de mejorar la fiscalidad de los empleados que presten servicios a empresas emergentes. En este sentido, es una práctica habitual en empresas emergentes la remuneración a emplea-

dos mediante la entrega de acciones o participaciones como mecanismo de retención del talento, de manera que se remunerará con retribuciones futuras en caso de éxito del proyecto que llevan a cabo.

La entrega de tales acciones a los trabajadores, tanto directamente como cuando se trate del ejercicio de opciones de compra sobre acciones, generará un rendimiento del trabajo en especie determinado por la diferencia entre el valor de mercado de dichas acciones y el coste satisfecho por el empleado para su ejercicio. Además, la LIRPF establece que dicho rendimiento puede estar exento hasta una cuantía de 12.000 euros, siempre y cuando la entrega se efectúe en las mismas condiciones para todos los empleados.

Pues bien, con la finalidad de atraer el talento y dotar de una política retributiva adecuada a la situación y necesidades de este tipo de empresas, se modifica la LIRPF con la finalidad de elevar el importe de la exención de 12.000 a 50.000 euros anuales en el caso de entrega de acciones o participaciones de una empresa emergente, sustituyéndose el requisito de concesión a todos los trabajadores en las mismas condiciones por algo más sencillo, como es que la oferta de tales acciones se efectúe dentro de la política retributiva general de la empresa (requisito que estuvo vigente para aplicar la exención hasta el ejercicio 2014).

Debe destacarse que la condición de emergente deberá tenerla la empresa en el momento de la entrega de tales acciones al trabajador. No obstante, en el caso de que la entrega derive del ejercicio de opciones de compra sobre tales acciones, la consideración como empresa emergente deberá cumplirse en el momento de la concesión de las opciones.

Por último, como medidas complementarias, se establecen cambios en materia de imputación temporal de este rendimiento y en el cálculo del mismo, cuestiones analizadas en epígrafes posteriores de este artículo.

2.2.1.2. Ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (eco-regímenes)

Dentro de las ayudas directas desacopladas de la nueva PAC 2023-2027 se encuentran las ayudas a los regímenes voluntarios en favor del clima y del medio ambiente, conocidos como eco-regímenes.

Estos últimos son prácticas agrarias beneficiosas para el medio ambiente instauradas en el marco de la citada PAC 2023-2027, que están asociadas a ayudas que compensan a los agricultores por los compromisos ambientales que voluntariamente se adquieren más allá de las normas establecidas por condicionalidad.

Sin embargo, esta compensación es solo parcial, y se basa en una cuantificación de los costes incurridos para realizar la práctica o los lucros cesantes que las mismas suponen a

las explotaciones. Por tanto, estas ayudas, en el mejor de los casos, solo compensan costes y lucros y, por tanto, no suponen un apoyo a la renta de las explotaciones.

En consecuencia, la Ley 30/2022 modifica la LIRPF con la finalidad de que tales ayudas no se integrarán en la base imponible del impuesto cualquiera que sea el régimen de determinación del rendimiento.

2.2.2. Imputación temporal

La Ley 28/2022 ha introducido una nueva letra m) en el apartado 2 del artículo 14 de la LIRPF para establecer una nueva regla especial de imputación temporal a aplicar a los rendimientos del trabajo en especie derivados de la entrega de acciones de empresas emergentes analizadas en el epígrafe 2.2.1.1 anterior.

De esta forma, a partir del 1 de enero de 2023, en el caso de entrega de acciones o participaciones gratuitas, o a precio inferior al de mercado, a los trabajadores de una empresa emergente a los que resulta de aplicación la exención del epígrafe 2.2.1.1 anterior, el rendimiento del trabajo en especie no exento se imputará al periodo impositivo en el que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que el capital de la sociedad sea objeto de admisión a negociación en la bolsa de valores o en cualquier sistema multilateral de negociación, español o extranjero.
- Que se produzca la salida del patrimonio del contribuyente de la acción o participación correspondiente.

No obstante, si transcurrido el plazo de diez años a contar desde la entrega de las acciones o participaciones no se ha producido alguna de las circunstancias señaladas anteriormente, el contribuyente deberá imputar los rendimientos del trabajo correspondiente a tales acciones o participaciones, en el periodo impositivo en el que se haya cumplido el referido plazo de diez años.

Evidentemente, la elevación del importe exento y la regla especial de imputación temporal que difiere la tributación de la parte no exenta, configura un tratamiento fiscal que debe estimular la remuneración basada en instrumentos de patrimonio neto en este tipo de entidades.

2.2.3. Rendimientos del trabajo

En el ámbito de los rendimientos del trabajo también se han introducido importantes modificaciones para el ejercicio 2023. Por una parte, en el ámbito de las empresas emergentes, se ha establecido una regla especial de valoración de la retribución en especie derivada

de la entrega de acciones por parte de esas compañías a sus trabajadores. Por otra parte, para impulsar la localización en España de gestores de capital-riesgo, se determina una regulación específica a las retribuciones vinculadas al éxito de la inversión, popularmente conocida como *carried interest*. Además, la medida más importante en cuanto al censo de beneficiados y su impacto económico: se eleva la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, lo que supone una importante rebaja impositiva de los trabajadores de rentas medias-bajas. Por último, la aprobación del régimen fiscal del acontecimiento «37.ª Copa América» que establece una reducción a aplicar sobre la cuantía del rendimiento neto percibido de los equipos participantes o la entidad organizadora.

A continuación se analiza cada una de ellas.

2.2.3.1. Regla especial de valoración para la entrega de acciones de emergentes

Como complemento a la exención y la regla especial de imputación temporal, analizadas en los epígrafes 2.2.1.1 y 2.2.2 anteriores, respectivamente, el tratamiento fiscal de la entrega de acciones a los trabajadores de empresas emergentes se completa con el establecimiento de una regla especial de valoración para calcular el rendimiento neto del trabajo en especie derivado de dicha entrega.

A tal efecto, la Ley 28/2022 ha incorporado una nueva letra g) al artículo 43.1.1.º de la LIRPF, estableciendo que en el caso de entrega de acciones o participaciones gratuitas, o a precio inferior al de mercado, a los trabajadores de una empresa emergente a los que resulta de aplicación la exención del epígrafe 2.2.1.1 anterior, para la determinación del rendimiento del trabajo en especie se tendrá en cuenta el valor de mercado de las acciones o participaciones en el momento de la entrega al trabajador, salvo cuando se hubiera producido una ampliación del capital, realizada en el año anterior a aquel en que se entreguen las acciones o participaciones sociales, suscrita por un tercero independiente, en cuyo caso, se valorará tomando como referencia el valor de las acciones o participaciones sociales suscritas por este último.

De esta forma, se simplifica la valoración del rendimiento del trabajo en especie derivado de la entrega de esas acciones, permitiendo utilizar a tal efecto el valor de referencia marcado por ese tercero independiente que hubiera entrado en el capital de la entidad en el plazo del año anterior a la entrega de estas.

2.2.3.2. Mejora en el tratamiento fiscal del *carried interest*

La proliferación de tratamientos fiscales privilegiados a los gestores de entidades de capital-riesgo en los países de nuestro entorno ha obligado al legislador a mejorar el tratamiento fiscal de sus remuneraciones en nuestro país (conocidas popularmente como comi-

siones de éxito o *carried interest*), mejorando así la atracción de este tipo de contribuyentes o la retención de los ya existentes.

En concreto, la Ley 28/2022 ha incorporado una nueva disposición adicional 53.ª en la LIRPF regulando su tratamiento.

En primer lugar, se califican en todo caso como rendimientos del trabajo los derivados directa o indirectamente de participaciones, acciones u otros derechos, incluidas comisiones de éxito, que otorguen derechos económicos especiales en determinadas entidades, obtenidos por las personas administradoras, gestoras o empleadas de dichas entidades o de sus entidades gestoras o entidades de su grupo.

En segundo lugar, una vez aclarada su calificación, se establece un importante incentivo fiscal, pues tales rendimientos del trabajo se integrarán en la base imponible en un 50 % de su importe, sin que resulten de aplicación exención o reducción alguna.

Eso sí, el acceso a dicho incentivo exige el cumplimiento de una doble condición:

- Los derechos económicos especiales de dichas participaciones, acciones o derechos tienen que estar condicionados a que los restantes inversores en la entidad, obtengan una rentabilidad mínima garantizada definida en su reglamento o estatuto.
- Las participaciones de acciones o derechos deberán mantenerse durante un periodo mínimo de cinco años, salvo que se produzca su transmisión *mortis causa*, o que se liquiden anticipadamente o queden sin efecto o se pierdan total o parcialmente como consecuencia del cambio de la entidad gestora, en cuyo caso, deberán haberse mantenido ininterrumpidamente hasta que se produzcan dichas circunstancias.
- Que los derechos económicos especiales no procedan directa o indirectamente de una entidad residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa o con el que no exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley General Tributaria (LGT).

Por último, conviene indicar que lo dispuesto anteriormente solo resultará aplicable cuando los citados derechos económicos especiales lo sean en relación con participaciones, acciones o derechos en cualquiera de las siguientes entidades:

a) Fondos de Inversión Alternativa de carácter cerrado definidos en la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos y por la que se modifican

las Directivas 2003/41/CE y 2009/65/CE y los Reglamentos (CE) n.º 1060/2009 y (UE) n.º 1095/2010 incluidos en alguna de las siguientes categorías:

1.ª Entidades definidas en el artículo 3 de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

2.ª Fondos de capital-riesgo europeos regulados en el Reglamento (UE) n.º 345/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de capital-riesgo europeos.

3.ª Fondos de emprendimiento social europeos regulados en el Reglamento (UE) n.º 346/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de emprendimiento social europeos.

4.ª Fondos de inversión a largo plazo europeos regulados en el Reglamento (UE) n.º 2015/760 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, sobre los fondos de inversión a largo plazo europeos.

b) Otros organismos de inversión análogos a los anteriores.

2.2.3.3. Reducción de la carga tributaria soportada por trabajadores de rentas media-baja

La LPGE 2023 ha dado nueva redacción al artículo 20 de la LIRPF incrementando el importe de dicha reducción y los umbrales de rendimientos a los que se aplica esta, todo ello con la finalidad de minorar la tributación a partir de 2023 de los trabajadores con menores rentas.

Hasta 2022 dicha reducción resultaba aplicable a los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825 euros (lo que equivale a unos 18.000 € brutos), siempre que no tuvieran rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros. Para los sujetos con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 13.115 euros (equivalente a 14.000 € brutos), se fijaba la reducción en 5.565 euros anuales, decreciendo linealmente hasta 0 para aquellos con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 13.115 y 16.825 euros.

A partir del 1 de enero de 2023, la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo será la siguiente:

- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 14.047,5 euros (equivalente a 15.000 € brutos): 6.498 euros anuales.

- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 14.047,5 (equivalente a 15.000 € brutos) y 19.747,5 euros (aproximadamente 21.000 € brutos): 6.498 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.047,5 euros anuales.

Como puede observarse, con la modificación propuesta se amplía el umbral de tributación, esto es, la cuantía de salario bruto anual a partir de la cual se empieza a pagar IRPF, desde los 14.000 euros anuales que operaban en 2022, hasta los 15.000 euros anuales a partir de 2023. Además, la necesaria minoración lineal de la cuantía de la reducción a medida que los salarios superen tal umbral ha hecho necesario extender la aplicación de la reducción a salarios de hasta 21.000 euros anuales (a diferencia de 2022 en los que la reducción afectaba hasta salarios de 18.000 € anuales).

Teniendo en cuenta que en la última Encuesta Anual de Estructura Salarial publicada por el Instituto Nacional de Estadística, esto es, al correspondiente al año 2020, el salario mediano (el que divide al número de trabajadores en dos partes iguales, la mitad de ellos con un salario inferior y la otra mitad con un salario superior) es de 20.920,12 euros brutos anuales; con la nueva reducción por obtención de rendimientos del trabajo se consigue reducir la fiscalidad de la mitad de los perceptores de rendimientos del trabajo.

Evidentemente, la elevación de 14.000 a 15.000 euros el citado umbral de tributación tiene repercusión en otros ámbitos del impuesto, en particular en la obligación de declarar y el cálculo de las retenciones, cuestiones que se analizarán posteriormente.

2.2.3.4. Reducción del rendimiento neto vinculado al acontecimiento «37.ª Copa América»

Al igual que el régimen fiscal que se aprobó en la edición celebrada en Valencia, para la próxima Copa América que se celebrará en Barcelona, la disposición final 36.ª de la LPGE 2023 establece que las personas físicas que presten sus servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes y adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de este acontecimiento, aplicarán una reducción del 65 % sobre la cuantía neta de los rendimientos que perciban de la entidad organizadora o de los equipos participantes, durante la celebración del acontecimiento y en la medida en que estén directamente relacionados con su participación en el mismo.

2.2.4. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas, la difícil situación que actualmente soportan los autónomos, en un entorno de incremento de los costes de producción consecuencia de la elevación del coste de la energía, ha hecho necesario que la LPGE

2023 introduzca diversas medidas a favor tanto de los contribuyentes que determinan su rendimiento neto con arreglo al método de estimación directa como los que lo determinan con arreglo al método de estimación objetiva, cuyo contenido se analiza a continuación.

2.2.4.1. Método de estimación directa

En el caso de los contribuyentes que determinan su rendimiento neto con arreglo al método de estimación directa, se mejora a partir de 2023 con una doble medida.

En caso de los trabajadores autónomos que determinen su rendimiento neto con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la LPGE 2023 eleva el porcentaje deducible en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación del 5 al 7 %.

No obstante, cuando dicho trabajador autónomo tenga derecho a la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.2 (reducción equivalente a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo) y opte por su aplicación, en vez del porcentaje de deducción analizado en el párrafo anterior, las cuantías de dicha reducción aplicables a partir de 2023 serán las mismas que las analizadas anteriormente en el epígrafe 2.2.3.3 (nuevos importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo aplicables desde 2023).

En consecuencia, a partir de 2023, en este último caso, el rendimiento neto de estas actividades económicas se minorará en las siguientes cuantías:

- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 14.047,5 euros: 6.498 euros anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 14.047,5 y 19.747,5 euros: 6.498 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 14.047,5 euros anuales.

2.2.4.2. Método de estimación objetiva

En el ámbito de la estimación objetiva se han adoptado distintas medidas cuyo contenido se describen seguidamente:

A) Orden de módulos para el ejercicio 2023

En términos generales, la Orden HFP/1172/2022 desarrolla para el año 2023 el método de estimación objetiva del IRPF de manera análoga a la Orden de módulos del ejercicio 2022, manteniendo idénticos tanto la cuantía de los signos, índices o módulos, como las instrucciones de aplicación.

No obstante, la citada orden ha introducido diversas modificaciones en esta materia para el ejercicio 2023.

Por una parte, con carácter general, se eleva la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos aplicable en dicho año del 5 al 10 % (disp. adic. 1.ª de la Orden HFP/1172/2022).

Adicionalmente, en el caso de actividades agrícolas y ganaderas, en 2023 resultará de aplicación la deducción de las facturas de gasóleo agrícola y fertilizantes realizadas durante el ejercicio y la variación en los índices correctores, en los mismos términos que los señalados en el epígrafe 2.1.2.3.A) anterior (disp. adic. 3.ª y anexo I de la Orden HFP/1172/2022).

Por último, al igual que en 2022, los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en la isla de La Palma y determinen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva, podrán reducir el rendimiento neto de módulos de 2022 correspondiente a tales actividades en un 20 % en los mismos términos que lo analizado para 2022 en el epígrafe 2.1.2.3.B) anterior (disp. adic. 6.ª de la Orden HFP/1172/2022).

B) Límites excluyentes para la aplicación del método de estimación objetiva

De manera análoga a lo realizado desde el año 2016, la LPGE 2023 ha modificado la disposición transitoria 32.ª de la LIRPF con la finalidad de prorrogar el empleo de los límites excluyentes de aplicación de este método que vienen usándose desde esa fecha.

En consecuencia, el volumen de rendimientos íntegros del año 2022 a considerar para el conjunto de sus actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales, será de 250.000 euros, en vez de 150.000, y de 125.000 euros, en vez de 75.000, en el caso de operaciones en los que exista obligación de expedir factura. Igualmente, el límite relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior a tener en cuenta queda fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000.

En el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales se eleva, igualmente, el límite excluyente relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior a tener en cuenta, quedando fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000.

C) Ampliación del plazo de renuncias y revocaciones al método de estimación objetiva

Como consecuencia de la prórroga de los límites excluyentes de la estimación objetiva, la LPGE 2023 ha establecido un nuevo plazo para presentar la renuncia o revocar a la renuncia ya presentada en relación con el método de estimación objetiva que abarca desde el 25 de diciembre de 2021 hasta el 31 de enero de 2023.

2.2.5. Regímenes especiales: trabajadores desplazados a territorio español

La Ley 28/2022 ha introducido importantes modificaciones en el régimen especial aplicables a partir del 1 de enero de 2023 que modifican el artículo 93 de la LIRPF con la finalidad de atraer la residencia a España de personas físicas. Por una parte, se reducen los requisitos exigidos para poder optar por la aplicación del régimen especial. Adicionalmente, se incrementa el colectivo de potenciales beneficiarios del mismo. Por último, se revisan las normas de determinación de su deuda tributaria.

2.2.5.1. Requisitos para acceder al régimen especial

En relación con los requisitos para acceder al régimen especial, se disminuye el número de periodos impositivos anteriores al desplazamiento a territorio español durante los cuales no pueden haber sido residentes fiscales en España, que pasa de diez a cinco años. De esta forma, resultará más sencillo el acceso al régimen, siendo una fórmula especialmente interesante para aquellas personas que en el pasado fueron residentes fiscales y se desplazaron posteriormente al extranjero, al favorecerse con la reducción de tal periodo temporal su retorno a territorio español una vez adquirida la experiencia y una mayor formación en el extranjero.

2.2.5.2. Ampliación del colectivo de potenciales beneficiarios del régimen especial

Además de reducir el número de periodos impositivos previos en los que no se tiene que ser residente fiscal para acceder al régimen especial, se incrementa el colectivo de potenciales beneficiarios del mismo al incorporarse nuevas situaciones que motivan el desplazamiento a territorio español.

De esta forma, en el ámbito del colectivo de trabajadores por cuenta ajena que se desplazan a territorio español, se añade a los supuestos tradicionales (inicio de una relación laboral con un empleador español o traslado en el marco de una prestación trasnacional de servicios) el caso de los trabajadores que, sin ser ordenado por el empleador, se desplacen a territorio español para trabajar a distancia utilizando exclusivamente medios informáticos y telemáticos. En consecuencia, se atiende a una situación cada vez más frecuente de realización del trabajo dando una correcta solución al colectivo de teletrabajadores o nómadas digitales.

Evidentemente, el cumplimiento de los requisitos señalados en el párrafo anterior deberá ser debidamente acreditado por el contribuyente. No obstante, para simplificar su aplicación, la ley establece un supuesto en el que se entenderán cumplidos: en el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

Por su parte, en el ámbito de aquellos que la causa de su desplazamiento a territorio español venga determinada por su adquisición de la condición de administrador, se elimina la restricción hasta ahora existente que impedía que el administrador participara en el capital social de dicha entidad en un porcentaje superior al 25 %. Por tanto, desde el 1 de enero de 2023, desaparece tal limitación, de manera que la participación del administrador en la entidad puede llegar a ser del 100 %. No obstante, se mantiene un supuesto en el que sí será necesario no tener una participación superior al 25 % en el capital social de la entidad: cuando dicha entidad tenga la consideración de entidad patrimonial con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.2 de la LIS.

Además, a los supuestos anteriores se adicionan tres nuevas situaciones:

1.ª Cuando el desplazamiento a España sea como consecuencia de la realización en dicho país de una actividad económica calificada como actividad emprendedora, de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la citada Ley 14/2013.

2.ª Cuando dicho desplazamiento a España sea como consecuencia de la realización en dicho país de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes.

3.ª Cuando el desplazamiento a España sea para la realización de actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación.

Al respecto debe indicarse que, tanto el supuesto 2.º como en el 3.º, la remuneración percibida por el desarrollo de tales actividades tiene que representar en conjunto más del 40 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

4.ª Cuando el desplazamiento a España sea por ser un familiar de la persona que se está desplazando a territorio español acogiéndose a este régimen especial.

La experiencia demuestra que las facilidades para la movilización del trabajador y de su familia incrementa el atractivo como país para que localice su residencia. De esta forma, se extiende la posibilidad de acogerse al régimen especial, a los hijos menores de 25 años (o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad) y a su cónyuge o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial el progenitor de los hijos, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

- Que se desplacen a territorio español con el contribuyente que se acoge al régimen especial previsto para los trabajadores desplazados a territorio español. En este sentido, conviene señalar que podrán acompañarle cuando este se desplace a España o venir a España con posterioridad al desplazamiento de este, siempre que no hubiera finalizado el primer periodo impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial.
- Que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español.

- Que no hayan sido residentes en España durante los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español y no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.
- Que la suma de las bases liquidables derivadas de la aplicación del régimen especial de los miembros de la familia que le acompañan, en cada uno de los periodos impositivos en que resulte aplicable, sea inferior a la base liquidable del contribuyente que se desplaza a territorio español.

Cumpliéndose tales condiciones, el régimen especial resultará de aplicación a los miembros de la familia que se desplacen durante los sucesivos periodos impositivos en los que el citado régimen especial resulte de aplicación al contribuyente desplazado a territorio español.

2.2.5.3. Normas para la determinación de la deuda tributaria

En primer lugar, se declara expresamente que les resultará de aplicación las exenciones previstas en el artículo 42.2 de la LIRPF a las rentas del trabajo en especie. Conviene destacar que esta modificación no supone un cambio en la fiscalidad de estos trabajadores, pues hasta el año 2022 se venía considerando en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) la aplicación de los supuestos recogidos en el artículo 42.2 de la LIRPF como un supuesto no sujeción.

En segundo lugar, la apertura del régimen especial a actividades económicas de carácter emprendedor obliga a establecer, a semejanza de lo dispuesto para los rendimientos del trabajo, que la totalidad de tales rendimientos obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

Por último, la LPGE, al elevar los tipos aplicables a la escala del ahorro, ha extendido los mismos, por razones obvias, a los contribuyentes de este régimen especial, de manera que, desde el 1 de enero de 2023, aplicarán la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	150.000	23
200.000	44.880	100.000	27
300.000	71.880	En adelante	28

2.2.6. Reducciones en la base imponible derivada de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

La Ley 12/2022 ha introducido nuevas modificaciones en la cuantía máxima de reducción en la base liquidable general por aportaciones a sistemas privados de previsión social respecto de la analizada en el epígrafe 2.1.4.1 anterior.

En concreto, ha dado nueva redacción al artículo 52 de la LIRPF con la finalidad de, por una parte, modular el incremento del límite de 8.500 euros relativo a sistemas de previsión social empresarial en función del salario del partícipe y, por otra, dar entrada a los nuevos productos incorporados al sistema de previsión social. Ahora bien, dicha redacción ha sido posteriormente revisada por la LPGE 2023, siendo la redacción última contenida en dicha ley la que será aplicable a partir del 1 de enero de 2023 y a cuyo contenido nos referimos a continuación.

Respecto de la primera de las cuestiones señaladas, a diferencia de 2022 en el que dentro del incremento del límite de 8.500 euros se permite computar las aportaciones individuales del partícipe, siempre que fueran de cuantía igual o inferior al importe de la contribución empresarial, a partir del 1 de enero de 2023 se permite que el partícipe, siempre que se cumplan determinadas condiciones, pueda llegar a hacer aportaciones al sistema de empleo empresarial superiores a la cuantía de la contribución empresarial.

De esta forma, siempre que el trabajador no obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución, podrá efectuar aportaciones individuales por cuantía, como máximo, al resultado de aplicar a la respectiva contribución empresarial el coeficiente que resulte del siguiente cuadro:

Importe anual de la contribución	Aportación máxima del trabajador
Igual o inferior a 500 euros	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 2,5
Entre 500,01 y 1.500 euros	1.250 euros, más el resultado de multiplicar por 0,25 la diferencia entre la contribución empresarial y 500 euros
Más de 1.500 euros	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 1

Por el contrario, se aplicará el coeficiente 1 cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución, a cuyo efecto la empresa deberá comunicar a la entidad gestora o aseguradora del instrumento de previsión social que no concurre esta circunstancia.

Además, al igual que lo establecido en 2022, con la finalidad de evitar que se reconviertan en contribuciones empresariales las aportaciones individuales, a través de la corres-

pondiente modificación o novación contractual en el marco de un sistema de retribución flexible, se reitera que las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

Por otra parte, la citada ley ha establecido un segundo incremento del límite de 4.250 euros anuales (independiente del incremento del límite de 8.500 € anteriormente analizado), aplicable en relación con las aportaciones a los planes de pensiones sectoriales previstos en la letra a) del apartado 1 del artículo 67 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (TRLPFP), realizadas por trabajadores por cuenta propia o autónomos que se adhieran a dichos planes por razón de su actividad; aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos previstos en la letra c) del apartado 1 del artículo 67 del TRLPFP; o de aportaciones propias que el empresario individual o el profesional realice a planes de pensiones de empleo, de los que sea promotor y, además, partícipe o a mutualidades de previsión social de las que sea mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado.

Ahora bien, en caso de ser partícipe de varios instrumentos de previsión social al que se efectúan aportaciones, debe indicarse que la cuantía máxima de incremento de la reducción por aplicación de los incrementos previstos anteriormente (el de 8.500 € para sistemas de previsión social empresarial y el nuevo de 4.250 previsto para los nuevos productos) será de 8.500 euros anuales. Por tanto, si bien ambos incrementos operan, inicialmente, como incrementos independientes, su suma no puede exceder de 8.500 euros anuales.

Y todo ello manteniendo además el límite específico de 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

Por otra parte, como en ocasiones anteriores, la modificación operada en la normativa fiscal tiene su correlativa modificación en la normativa financiera, variándose, además, en la disposición adicional 16.ª de la LIRPF, de manera análoga, los nuevos límites fiscales al límite financiero aplicable al conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social.

2.2.7. Nueva escala aplicable a las rentas del ahorro

La LPGE ha aprobado una nueva escala aplicable a la base liquidable del ahorro a partir de 2023 en la que se ha incorporado un nuevo tramo a partir de 300.000 euros, con una subida de 2 puntos en el tipo marginal (la mitad en la escala estatal y la otra mitad en la autonómica), al tiempo que se ha elevado en 1 punto el tipo marginal aplicable al tramo anterior. Como consecuencia de lo anterior, la escala estatal aplicable a la base liquidable del ahorro (art. 66 LIRPF) y la escala autonómica (art. 76 LIRPF) será a partir de 1 de enero de 2023 la siguiente:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000	570	44.000	10,5
50.000	5.190	150.000	11,5
200.000	22.440	100.000	13,5
300.000	35.940	En adelante	14

De manera correlativa, en el caso de los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el extranjero, aplicarán la nueva escala prevista en el artículo 66.2 de la LIRNR, resultante de la agregación de las dos escalas anteriores, esto es, la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	150.000	23
200.000	44.880	100.000	27
300.000	71.880	En adelante	28

Por último, la elevación en los tipos marginales derivados de las nuevas escalas se traslada al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español (régimen de impatriados), tal y como se analizó anteriormente.

2.2.8. Deducciones en la cuota íntegra del impuesto

En materia de deducciones en la cuota íntegra, por una parte, la Ley 28/2022, de fomento del ecosistema de empresas emergentes, ha mejorado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación y, por otra, la LPGE 2023 ha extendido la deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla a los residentes de la isla de La Palma. Por último, el Real Decreto-Ley 18/2022 ha extendido un año más el plazo temporal para poder aplicar las deducciones por rehabilitación energéticas de viviendas.

A continuación, se analizan estas modificaciones:

2.2.8.1. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación

La Ley 28/2022 con la finalidad de incrementar y facilitar la captación de recursos por parte de las empresas en la primera etapa de su vida ha introducido diversas modificaciones en la deducción regulada en el artículo 68.1 de la LIRPF.

En primer lugar, se eleva la base máxima de deducción actual de 60.000 a 100.000 euros anuales. Evidentemente, al elevarse la base máxima de deducción se estimula la captación de recursos por estas empresas en sus fases iniciales.

En segundo lugar, se eleva de tres a cinco años el plazo de adquisición de las acciones o participaciones a contar desde la constitución de la entidad, plazo que se extiende a siete años en el caso de empresas emergentes a las que se refiere el artículo 3.1 de la Ley 28/2022. De esta manera, se dispone de un mayor tiempo por parte de la entidad para conseguir los recursos necesarios para llevar a cabo su proyecto innovador, pues el actual plazo de tres años se ha demostrado claramente insuficiente.

Por último, la limitación a que el inversor no pueda participar en más de un 40 % del capital social de la empresa en la que ha invertido se suprime para los socios fundadores de una empresa emergente, entendido por tal aquellos que figuren así en la escritura de constitución de la entidad.

2.2.8.2. Deducción por rentas obtenidas en la isla de La Palma

La LPGE 2023 ha modificado la LIRPF introduciendo una nueva disposición adicional 57.ª con la finalidad de extender la aplicación de la deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla a los contribuyentes con residencia en la isla de La Palma, cuyo contenido ya ha sido analizado en el epígrafe 2.1.5 anterior.

2.2.8.3. Deducciones por rehabilitación energética

El Real Decreto-Ley 18/2022 ha extendido un año más el plazo para poder aplicar las deducciones por rehabilitación energética reguladas en la disposición adicional 50.ª de la LIRPF.

De esta forma, la deducción por obras que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda, así como la deducción por obras que mejoren en el consumo de energía primaria no renovable de la vivienda, serán aplicables respecto de las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2023 por las obras realizadas durante dicho periodo.

En cuanto a la deducción por obras de rehabilitación energética en edificios, la misma resultará aplicable en relación con las cantidades satisfechas por obras realizadas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2024.

2.2.9. Deducciones en cuota diferencial: deducción por maternidad

A partir del 1 de enero de 2023, la LPGE ha dado nueva redacción al artículo 81 de la LIRPF que regula la deducción por maternidad, creando una nueva configuración de la misma en la que se desvincula el derecho a la deducción del mantenimiento del efectivo ejercicio de una actividad por cuenta propia o ajena.

La deducción sigue exigiendo ser mujer con un hijo menor de tres años con derecho al mínimo por descendientes, pero frente a la deducción por maternidad vigente hasta 2022 en la que a la mujer se le exigía adicionalmente realizar una actividad por cuenta propia o ajena, de manera que por los meses en los que no realizara la misma no tenía derecho a la deducción. A partir del 1 de enero de 2023 desaparece esa exigencia de actividad y se sustituye por el análisis de su situación en un momento concreto: el del nacimiento del hijo.

De esta forma, se tendrá derecho a la deducción por maternidad cuando en el momento del nacimiento del menor la mujer, bien perciba prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, bien esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.

Cumpliéndose cualquiera de las condiciones previstas en el párrafo anterior, se tendrá derecho a la deducción por maternidad, en todo caso, hasta que el hijo alcance los tres años de edad, siempre que se cumpla el resto de requisitos (que siga siendo mujer con derecho al mínimo por descendientes por un hijo menor de tres años).

No obstante, con la finalidad de que también puedan acceder a la deducción mujeres que no cumplieran tales requisitos en el momento del nacimiento del menor, pero se incorporen al mercado laboral con posterioridad, se permite que tengan derecho a la deducción a partir del momento en el que estén dadas de alta en la Seguridad Social o mutualidad con al menos 30 días cotizados.

En cuanto a los supuestos de adopción, acogimiento permanente o delegación de guarda para la convivencia (anterior acogimiento preadoptivo), se mantiene igualmente el acceso a la deducción, de manera que la misma se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil. Como antes, cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

Igualmente, se mantiene en los mismos términos que antes el acceso a la deducción en caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor.

Al mismo tiempo, se mantiene sin cambios, el incremento de la deducción aplicable cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el periodo

impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

En cuanto al importe de la deducción por maternidad, este sigue siendo de 100 euros mensuales, si bien ha desaparecido el límite de cotizaciones anuales a la Seguridad Social o mutualidad al haber desaparecido la necesidad de continuar desarrollando una actividad laboral o por cuenta propia para tener derecho a la deducción.

No obstante, se han incorporado dos nuevas especialidades:

- No se tendrá derecho a la deducción en relación con los meses respecto de los que ya perciba el complemento de ayuda para la infancia previsto en la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital.

  No obstante lo anterior, el Real Decreto-Ley 20/2022 ha introducido una disposición transitoria 37.ª en la LIRPF que señala que si en el periodo impositivo 2022 se hubiera tenido derecho a la deducción por maternidad y al complemento de ayuda para la infancia en relación con el mismo descendiente, se podrá seguir practicando la deducción por maternidad a partir del 1 de enero de 2023, aun cuando alguno de los progenitores tuviera derecho al citado complemento respecto de dicho descendiente, siempre que se cumpla el resto de los requisitos establecidos en la normativa actual.
- Cuando tenga derecho a la deducción por haberse dado de alta en la Seguridad Social o mutualidad con posterioridad al nacimiento del menor, la deducción correspondiente al mes en el que se cumpla el periodo de cotización de 30 días señalado se incrementará en 150 euros.

Por último, se podrá seguir solicitando el abono anticipado de la deducción. A tal efecto, deberá utilizarse el nuevo modelo 140 aprobado por la Orden HFP/1336/2022, de 28 de diciembre, teniendo en cuenta que no será necesario volver a solicitar su abono anticipado cuando ya se hubiera percibido el mismo en el mes de diciembre de 2022 (disp. trans. 2.ª de la Orden HAC/177/2020). En estos casos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria seguirá abonando su importe siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa vigente a partir del 1 de enero de 2023.

2.2.10. Pagos a cuenta

En relación con las retenciones e ingresos a cuenta a practicar en 2023 se han introducido modificaciones, por una parte, como consecuencia de los cambios operados en la reducción por obtención de rendimientos del trabajo por la LPGE y, por otra, para dar cumplimiento a las recomendaciones recogidas en el Estatuto del Artista.

A continuación, se analiza cada una de ellas.

2.2.10.1. Adaptación del procedimiento general de cálculo del tipo de retención como consecuencia de la nueva reducción por obtención de rendimientos del trabajo

La elevación de las cuantías de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo llevada a cabo por la LPGE ha hecho necesario incrementar los umbrales a partir de los cuales es necesario practicar la oportuna retención. De esta forma, a partir del 1 de enero de 2023, los umbrales del artículo 81 del RIRPF serán los siguientes:

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0 – Euros	1 – Euros	2 o más – Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	–	17.270	18.617
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	16.696	17.894	19.241
3.ª Otras situaciones	15.000	15.599	16.272

Por otra parte, para evitar el error de salto que provoca la elevación de la cuantía de los umbrales de retención, fundamentalmente en relación con la situación 1.ª y 2.ª, resulta necesario no solo mantener el límite previsto en el artículo 85.3 del RIRPF, sino incrementar su aplicación más allá de los 22.000 euros aplicables en 2022, ya que la elevación de las cuantías del artículo 81 ha sido tan significativa que el citado error de salto no se había corregido aún al llegar a dicha cifra. Por tanto, se eleva su aplicación hasta los 35.200 euros.

2.2.10.2. Modificaciones en materia de retenciones para dar cumplimiento al Estatuto del Artista

El día 6 de septiembre de 2018, el Pleno del Congreso de los Diputados aprobó por unanimidad el informe de la Subcomisión para la elaboración del Estatuto del Artista, documento previamente aprobado el 7 de junio por dicha subcomisión, que había sido creada en el seno de la Comisión de Cultura del Congreso de los Diputados, con la participación de profesionales de las Administraciones públicas, agentes privados, asociaciones y organizaciones del sector.

En particular, en el Estatuto del Artista se recomendaba reducir el tipo de retención a cuenta aplicable en relación con los rendimientos del trabajo y de la actividad económica de escaso importe y para los anticipos de derechos de autor (recomendación 22). Igualmente, se recomendaba reducir el tipo mínimo de retención aplicable a las relaciones laborales de artistas en espectáculos públicos al 2 % (recomendación 23).

Pues bien, para dar cumplimiento a tales recomendaciones, la LPGE modifica los apartados 3 y 9 del artículo 101 de la LIRPF en los que se regulan las retenciones vinculadas a este tipo de actividad.

A tal efecto, en primer lugar, se reduce del 19 al 15 % el tipo retención de la propiedad intelectual. Ahora bien, conviene advertir que dicha rebaja es una cuestión meramente formal, pues la interpretación administrativa derivada de la interrelación con otros preceptos reglamentarios ya había determinado que el tipo real de retención era el 15 %. En definitiva, se corrige esta aparente contradicción entre el tipo legal y el tipo real.

Lo que sí supone una modificación es la rebaja, por una parte, del tipo de retención aplicable a los anticipos de derechos de autor del 15 al 7 %. Dicha modificación se considera necesaria teniendo en cuenta que los derechos de autor se declararán a medida que se vayan generando, si bien la retención se practica cuando se paga el anticipo correspondiente.

Asimismo, en relación con el tipo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, a los que se ha cedido el derecho a su explotación, se reduce el tipo del 15 al 7 % cuando el volumen de tales rendimientos íntegros correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 % de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio. Para la aplicación de este tipo de retención, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dichas circunstancias, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

Posteriormente, el Real Decreto 31/2023 ha modificado el apartado 2 del artículo 86 del RIRPF con la finalidad de minorar del 15 al 2 % el tipo mínimo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo que deriven de una relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.

Por otra parte, modifica el apartado 1 del artículo 95, reduciendo el tipo de retención del 15 al 7 % en relación con las actividades económicas desarrolladas por los artistas. En particular, para la aplicación del nuevo tipo de retención será necesario que el artista hubiera obtenido en el periodo impositivo anterior unos rendimientos íntegros de tales actividades inferiores a 15.000 euros y que estos representen su principal fuente de renta, entendida esta última como más del 75 % de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio. Para la aplicación de este tipo de retención, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dichas circunstancias, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

A tal efecto, son actividades artísticas la desarrollada por contribuyentes dados de alta en los grupos 851, 852, 853, 861, 862, 864 y 869 de la sección segunda y en las agrupaciones

01, 02, 03 y 05 de la sección tercera, de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, o cuando la contraprestación de dicha actividad profesional derive de una prestación de servicios que por su naturaleza, si se realizase por cuenta ajena, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.

2.2.11. Obligación de declarar

Como consecuencia del nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos basado en ingresos reales, el Real Decreto-Ley 13/2022 modifica el apartado 2 del artículo 96 de la LIRPF con la finalidad de establecer un nuevo supuesto determinante de la obligación de declarar.

En su virtud, a partir del 1 de enero de 2023, estarán en cualquier caso obligadas a declarar todas aquellas personas físicas que en cualquier momento del periodo impositivo hubieran estado de alta, como trabajadores por cuenta propia, en el régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), o en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores del mar.

De esta forma, al presentar la correspondiente declaración, el Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones dispondrá de la información necesaria para verificar la cuantía correcta de las cotizaciones a ingresar correspondiente a dicho ejercicio.

3. Análisis de la doctrina administrativa

A continuación se recoge una relación de las consultas tributarias vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) y resoluciones del TEAC más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2022 relativas al IRPF:

3.1. Residencia fiscal en territorio español

3.1.1. Residencia habitual en territorio español. Núcleo principal de actividades e intereses económicos (Resolución del TEAC de 24 de mayo de 2022, RG 1527/2019 –NFJ087514–)

En esta resolución el TEAC aclara que no es correcto atender únicamente a la ubicación de las diferentes modalidades de renta obtenidas por el contribuyente, debiendo tenerse en cuenta otros criterios, como la localización del patrimonio generador de renta, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva, bien a través de los ingresos, bien de los gastos, y el lugar de gestión de rentas si estas tienen su origen en actividades económicas.

Además, matiza que el criterio de centro de intereses económicos puede operar incluso en supuestos en los que el obligado tributario está en disposición de un certificado de residencia fiscal de otro Estado.

3.1.2. Residencia habitual en territorio español. Traslado de residencia a Gibraltar (Consulta V1310/2022, de 9 de junio –NFC083478–)

Esta consulta se limita a reflejar lo dispuesto en el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar, hecho *ad referendum* en Madrid y Londres el 4 de marzo de 2019, que entró en vigor el 4 de marzo de 2021.

En consecuencia, también tienen la consideración de residente fiscal en España los españoles que trasladen su residencia a Gibraltar.

3.1.3. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Indemnización por despido (Consulta V0554/2022, de 18 de marzo –NFC082365–)

Como no puede ser de otra forma, al no resultar de aplicación las exenciones previstas en el IRNR a estos contribuyentes, no resultará aplicable la exención a las indemnizaciones por despido percibido por un trabajador acogido al régimen fiscal de impatriados.

3.1.4. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Actividad desarrollada antes de su desplazamiento a territorio español (Consulta V0610/2022, de 23 de marzo –NFC082418–)

En esta consulta se aclara que para no entender obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español, es necesario que tales rendimientos deriven de una actividad completamente desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento del contribuyente al territorio español.

3.2. Exenciones

3.2.1. Exenciones. Pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil (Resolución del TEAC de 26 de abril de 2022, RG 8956/2021 –NFJ085938–)

En esta resolución el TEAC modifica el criterio tradicionalmente defendido por la DGT, que entiende que estará exenta como prestación extraordinaria por actos de terrorismo la

pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil percibida por una persona física en aquellos casos en los que quede debidamente acreditado que tal condecoración ha sido otorgada por actos de terrorismo, tanto si es consecuencia de la ejecución de actos terroristas como si lo es a raíz de las tareas de prevención de tales actos.

3.2.2. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Retribuciones no específicas (Consulta V1437/2022, de 20 de junio –NFC083513–)

Para computar la parte proporcional de las retribuciones no específicas que se corresponden con el trabajo realizado en el extranjero, no deben computarse los rendimientos obtenidos en el mismo periodo impositivo de otro empleador, como sería la prestación por maternidad de la Seguridad Social.

3.3. Rendimientos del trabajo

3.3.1. Rendimientos del trabajo. Cantidades que no son abonadas al extrabajador como consecuencia de su fallecimiento (Consulta V2297/2022, de 31 de octubre –NFC084235–)

Suele ser frecuente que en los planes de bajas voluntarias incentivadas o despidos se acuerde el pago por la empresa al trabajador de una cantidad mensual hasta cumplir una determinada edad o a los herederos si el trabajador fallece antes de alcanzar esa edad.

Pues bien, en caso de fallecimiento del extrabajador antes de alcanzar dicha edad, la presente consulta aclara que los pagos exigibles hasta el momento del fallecimiento tendrán la consideración de rendimiento del trabajo para este último. Ahora bien, las cantidades pendientes que se abonan a herederos ya no tributan por el IRPF sino por el ISD.

3.3.2. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión a los trabajadores de móviles y otros dispositivos necesarios para el desarrollo de su trabajo (Consulta V0150/2022, de 31 de enero –NFC082030–)

Es frecuente la cesión a los empleados de un teléfono móvil y otros dispositivos electrónicos para el desarrollo de su trabajo. Tales dispositivos son propiedad de la empresa y se prohíbe expresamente su uso para fines particulares, por lo que se trata de una herramienta más de trabajo.

En estos casos, la presente consulta aclara que la cesión de tales dispositivos no genera una retribución en especie del trabajo, pues la naturaleza de la herramienta cedida y su indubitable conexión con el desempeño de la actividad laboral impide entender que exista una utilización para fines particulares.

3.3.3. Rendimientos del trabajo en especie. Reducción por periodo de generación superior a dos años. Rectificación de la reducción inicialmente aplicada (Consulta V1262/2022, de 6 de junio –NFC083537–)

La reducción del 30 % prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF solo es posible si, entre otros requisitos, no se ha aplicado la reducción a otro rendimiento del trabajo con periodo de generación superior a dos años en los cinco periodos impositivos anteriores.

El problema radica en el hecho de que cuando se está aplicando la reducción al rendimiento inicial se puede desconocer la existencia del segundo rendimiento. Evidentemente, la elección de aplicar la reducción a uno u otro rendimiento es una «opción» y, tal y como establece el artículo 119.3 de la LGT, una vez ejercitada no puede modificarse. Ahora bien, para optar debe existir capacidad de «escoger algo entre varias cosas», circunstancia que solo se produce una vez que se produzca la percepción del segundo de los rendimientos con periodo de generación superior a dos años.

Por tanto, esta consulta aclara que, si una vez obtenido el segundo rendimiento se quiere aplicar la reducción a este último en vez de al primero, es posible aplicarla, eso sí, presentando también una declaración complementaria para eliminar la aplicación de la reducción al primer rendimiento.

Ahora bien, tras el ejercicio de dicha opción, el contribuyente ya no podrá modificar la misma en el futuro.

3.3.4. Rendimientos del trabajo en especie. Reducción por irregularidad de sistemas de previsión social. Complemento a tanto alzado por retrasar el acceso a la jubilación –jubilación demorada– (Consulta V2577/2022, de 21 de diciembre –NFC084636–)

En esta consulta se analiza la tributación del complemento económico de jubilación demorada (art. 210.2 b) del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social –TRLGSS–, así como la parte percibida en capital de la letra c) del mismo precepto) que consiste en un pago a tanto alzado a percibir por cada año completo cotizado una vez alcanzada la edad ordinaria de jubilación.

Al respecto, al margen de calificar tal complemento como rendimiento del trabajo, se señala que sí tiene derecho a aplicar la reducción del 30 % del artículo 18.3 de la LIRPF al citado complemento, al tratarse de una prestación en forma de capital.

3.3.5. Rendimientos del trabajo en especie. Reducción por irregularidad de sistemas de previsión social. Régimen transitorio. Varios planes de pensiones (Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2022, RG 8719/2021 –NFJ087803–)

Hasta ahora la DGT venía interpretando que, si se perciben prestaciones en forma de capital de varios planes de pensiones en distintos ejercicios respecto de una misma contingencia, la reducción prevista en la disposición transitoria 12.ª de la LIRPF solo era aplicable a las cantidades percibidas en un único año.

Sin embargo, este criterio ha sido revisado por el TEAC estableciendo que sí es posible aplicar la reducción a las prestaciones de diversos planes de pensiones percibidas en forma de capital, aunque se perciban en distintos ejercicios, sin más limitación, eso sí, que el plazo previsto en dicha disposición transitoria para su aplicación.

3.3.6. Rendimientos del trabajo. Gastos deducibles. Cómputo del impuesto sobre el valor añadido (Consulta V0139/2022, de 27 de enero –NFC082006–)

Al ser deducibles los gastos de defensa jurídica incurridos para el cálculo del rendimiento neto del trabajo, la cuantía a computar por tal concepto incluiría el impuesto sobre el valor añadido soportado por el trabajador.

3.4. Rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario

3.4.1. Rendimientos del capital inmobiliario. Base de amortización de un bien heredado (Consulta V0716/2022, de 1 de abril –NFC082553–)

Esta consulta aplica la doctrina fijada por el TS en la Sentencia 1130/2021, de 15 de septiembre (rec. núm. 5664/2019 –NFJ083540–), de manera que la amortización será el resultado de aplicar el porcentaje del 3 % sobre el mayor de los siguientes valores: coste de adquisición satisfecho, que será el valor del bien adquirido en aplicación de las normas del ISD, más los gastos y tributos inherentes a la adquisición que correspondan a la construcción o el valor catastral, excluyendo en ambos casos el valor del suelo.

En cuanto al límite de la amortización acumulada, en cómputo global, este vendrá determinado por el valor de adquisición (valor a efectos del ISD).

3.5. Rendimientos de actividades económicas

3.5.1. Rendimientos de actividades económicas. Afectación de plaza de garaje por un contribuyente que desarrolla la actividad económica de autotaxi (Consulta V0325/2022, de 18 de febrero –NFC082183–)

Al respecto se señala que la deducibilidad de la amortización de la plaza de garaje adquirida para guardar el vehículo afecto viene condicionada a la afectación del vehículo a la actividad económica, la cual se entiende producida cuando se utilice el taxi exclusivamente en la misma, sin perjuicio de la posibilidad de utilización para necesidades privadas cuando la misma sea accesoria y notoriamente irrelevante.

Ahora bien, la deducibilidad de la amortización de la plaza de garaje quedará condicionada a que la misma no se destine, en todo o en parte, a satisfacer necesidades particulares del contribuyente, al tratarse de un elemento patrimonial indivisible. Lo que ocurriría, por ejemplo, en caso de que se utilizara asimismo para el estacionamiento de otros vehículos no afectos.

3.5.2. Estimación objetiva. Cómputo del personal no asalariado. Baja maternal (Consulta V1033/2022, de 6 de mayo –NFC082791–)

En esta consulta se aclara que tanto la baja por riesgo en el embarazo como la baja por maternidad deberán considerarse como causas objetivas que quiebran la regla general de cómputo del titular de la actividad.

Por tanto, el cómputo del módulo «personal no asalariado» se realizará en función del tiempo efectivo dedicado a la actividad, estimándose como cuantía del módulo el cociente resultante de dividir el número de horas dedicadas a la actividad entre 1.800 (este cociente se expresará con dos decimales).

No obstante, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a su titularidad, se computará al empresario en 0,25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

3.5.3. Estimación directa. Regularización de las cuotas del régimen especial de trabajadores autónomos (RETA) satisfechas en el ejercicio anterior, prevista en el nuevo sistema de cotización establecido en el artículo 308 del TRLGSS (Consulta V2518/2022, de 7 de diciembre –NFC084640–)

De acuerdo con el nuevo sistema de cotización al RETA, a pesar de que de la regularización efectuada en el ejercicio posterior resulten importes diferencias en función de los

rendimientos reales obtenidos, las cuantías satisfechas en concepto de cuotas del RETA en el año anterior no pueden estimarse como cantidades incorrectamente satisfechas, ya que corresponden a las exigidas legalmente, al establecerse en la ley que se efectúe un primer pago en función de los rendimientos estimados, procediéndose en el año siguiente a realizar un pago adicional o una devolución en función de los rendimientos reales.

Tratándose, por tanto, de cantidades legalmente debidas las calculadas en el año anterior, no procederá la presentación de una rectificación de autoliquidación o de una declaración complementaria respecto a la declaración realizada en dicho año anterior, en el caso de que de la regularización efectuada en el ejercicio siguiente resulte un importe adicional a satisfacer o un importe a devolver, respectivamente, en concepto de cuotas del RETA.

Debiendo tratarse el importe adicional a satisfacer por el contribuyente en el ejercicio siguiente como un mayor gasto deducible por cotizaciones a la Seguridad Social correspondiente a ese ejercicio, y la cantidad a devolver por el contribuyente, como una minoración del gasto del ejercicio por cuotas satisfechas a la Seguridad Social y, en caso de que el importe a devolver superara a las cuotas satisfechas a la Seguridad Social, el importe del exceso de la cantidad a devolver sobre las cuotas satisfechas deberá reflejarse como un mayor rendimiento, siendo dicho tratamiento aplicable tanto en el caso de que el pago de las cuotas del RETA constituya un gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en estimación directa, como en el caso de que se trate de un gasto deducible de los rendimientos del trabajo.

3.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales

3.6.1. Exención de empresa familiar. Donación onerosa (Consulta V0108/2022, de 24 de enero –NFC082061–)

En la consulta se aclara que en el caso de donación parcial de una empresa familiar (el resto se transmite de forma onerosa), resulta aplicable el tratamiento fiscal previsto para la transmisión de empresas familiares respecto de la parte transmitida a título lucrativo.

Eso sí, lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará de manera individualizada para cada activo que se transmita (parte de forma onerosa y parte de forma lucrativa).

3.6.2. Exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años. Transmisión de la vivienda a una sociedad en cuyo capital participa (Consulta V0561/2022, de 18 de marzo –NFC082369–)

En relación con la cuestión planteada, se confirma que la ganancia patrimonial estará exenta, siendo irrelevante el hecho de que se transmita a una entidad en cuyo capital participa.

3.6.3. Costas procesales. Cómputo de la ganancia patrimonial cuando los gastos satisfechos previamente en el proceso judicial fueron fiscalmente deducibles (Consulta V1485/2022, de 21 de junio –NFC083373–)

Partiendo del criterio establecido por el TEAC que señaló que la parte vencedora, a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial, del importe que reciba en concepto de costas se le permite deducir los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo, en esta consulta se aclara que a tal efecto no deberán tenerse en cuenta los gastos incurridos en el pleito que fueron fiscalmente deducibles, como ocurre cuando pudieron deducirse de los rendimientos del trabajo por derivar de un litigio con el empleador.

3.6.4. Venta de criptomonedas. Cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial (Consulta V2179/2022, de 17 de octubre –NFC084124–)

En el supuesto de venta de criptomonedas, esta consulta aclara que la ganancia o pérdida patrimonial deberá determinarse, para cada operación de venta de cada tipo de criptomoneda, por la diferencia que exista entre el importe de euros obtenidos en la venta (salvo que sea inferior a su valor normal de mercado en la fecha de la venta, en cuyo caso prevalecerá este último) y su importe de adquisición en euros, determinado aplicando el tipo de cambio a euros de la divisa vigente en la fecha de adquisición de la criptomoneda objeto de la venta, teniendo en cuenta, además, los gastos y tributos.

3.6.5. Pacto sucesorio. Posterior transmisión del bien adquirido. Aplicación de la disposición transitoria 9.ª de la LIRPF (Consulta V0771/2022, de 11 de abril –NFC082594–)

Se plantea si en el caso de adquirir un bien mediante un pacto sucesorio, quedando subrogado el beneficiario del este con efectos de presente en la posición de la causante –respecto al valor y fecha de adquisición de los bienes– le abre la posibilidad de aplicar la disposición transitoria 9.ª de la LIRPF, contestándose la misma en sentido afirmativo.

3.6.6. Gravamen especial de loterías. Percepción del premio de manera fraccionada (Consulta V0121/2022, de 24 de enero –NFC082011–)

En la misma se aclara que en el caso de un premio consistente en la percepción de una cuantía determinada durante un periodo de 25 años, el gravamen especial se irá devengando a medida que se vaya satisfaciendo el importe del premio obtenido, premio –a su vez– sujeto a retención del 20 %, el cual deberá practicarse por el pagador sobre la base imponible del gravamen, es decir, sobre el importe correspondiente a cada cotitular que supere la

cantidad exenta a él imputable (40.000 € a prorratear entre los cotitulares, en función de la cuota que les corresponda) y a medida que se vayan efectuando los pagos.

3.7. Reducciones en la base imponible

3.7.1. Reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social. Interpretación de los nuevos límites absolutos de reducción (Consulta V0300/2022, de 17 de febrero –NFC082111–)

En esta consulta se establecen los siguientes criterios interpretativos:

- El límite de 1.500 euros anuales es un límite general que comprende tanto aportaciones a sistemas individuales como de empleo, así como contribuciones empresariales a sistemas de empleo.

  Por tanto, en dicho límite general tienen cabida aportaciones del trabajador a su sistema de previsión social de empleo, sin necesidad de estar condicionadas a la realización de contribuciones empresariales. Por lo que el trabajador podría aportar un máximo de 1.500 euros anuales a incluir en este límite.

- El incremento del anterior límite en 8.500 euros anuales es un límite adicional que comprende tanto contribuciones empresariales a sistemas de empleo como aportaciones del trabajador (con el límite de las contribuciones realizadas por el empleador).

  Por tanto, en dicho límite adicional tienen cabida aportaciones del trabajador a su sistema de previsión social de empleo, pero condicionadas a la realización de contribuciones empresariales y siempre que las cantidades aportadas por la empresa no deriven de una decisión del trabajador (en cuyo caso serían consideradas aportaciones del trabajador y no podrían incluirse en este límite). Por tanto, el trabajador podría aportar un máximo de 4.250 euros anuales a incluir en este límite (mitad del incremento de límite) siempre que la empresa realice contribuciones empresariales por otros 4.250 euros.

3.7.2. Reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social. Definición de cuándo las cantidades aportadas por la empresa al Plan de Pensiones de Empleo de sus trabajadores derivan de una decisión del trabajador (Consulta V1209/2022, de 30 de mayo –NFC083144–)

Al respecto se aclara que tal mención debe entenderse hecha en los supuestos en los que las contribuciones empresariales derivan de lo previamente acordado por el trabajador en el marco de un sistema de retribución flexible.

Ahora bien, esta consideración de las contribuciones empresariales derivadas de sistemas de retribución flexible como aportaciones del trabajador, se circunscribe a los efectos del cómputo de los límites previstos en los citados preceptos, no alterándose, por tanto, su calificación a otros efectos.

En consecuencia, las contribuciones empresariales derivadas de los compromisos asumidos con los trabajadores en el marco del sistema de retribución flexible conservarán su naturaleza de retribuciones en especie.

Además, la Consulta V0299/2022, de 17 de febrero (NFC082109), ha aclarado que no se entenderá que derivan de una decisión del trabajador las aportaciones que sean el resultado de la negociación colectiva entre ambas partes sin que reconozca a los empleados la posibilidad de alterar los términos de lo establecido en el convenio colectivo y el reglamento de aplicación del plan, ni la forma de cuantificación de las aportaciones a realizar al plan de pensiones por ambas partes, mediante novaciones contractuales.

3.8. Deducciones en la cuota íntegra y líquida

3.8.1. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (Consulta V0794/2022, de 11 de abril –NFC082709–)

En esta consulta se aclara que la concesión de financiación a una sociedad a través de préstamos u otras fórmulas que no suponga la suscripción de acciones o participaciones de esta no otorga el derecho a su aplicación, al ser esta última la forma prevista legalmente.

3.8.2. Deducción por obras de rehabilitación energética. Necesidad de certificado energético previo (Consulta V1060/2022, de 11 de mayo –NFC083020–)

Uno de los requisitos legales para la aplicación de la deducción es disponer de un certificado de eficiencia energética emitido antes de iniciar la obra, por lo que, dada la literalidad de la ley, no es posible emplear otro medio de prueba, no pudiéndose aplicar la deducción cuando no se solicitó la emisión de aquel antes de la realización de las obras.

3.8.3. Deducción por obras de rehabilitación energética en viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial (Consulta V1843/2022, de 2 de agosto –NFC083521–)

Se aclara que esta deducción resulta aplicable no solo a un edificio de viviendas sino también a viviendas unifamiliares, al tener igualmente la consideración de edificio de uso predominantemente residencial.

3.8.4. Deducción por obras de rehabilitación energética. Vivienda en copropiedad (Consulta V1097/2022, de 19 de mayo –NFC083050–)

En cuanto a la aplicación de la deducción cuando la vivienda pertenezca a varios copropietarios, se señala que cada uno de ellos podrá practicar la deducción por las cantidades que haya satisfecho por la realización de las obras en la parte que proporcionalmente se corresponda con su porcentaje de titularidad en la vivienda habitual, con independencia de que la factura correspondiente a las obras se haya expedido únicamente a nombre de uno de los propietarios de la vivienda.

3.8.5. Deducción por rehabilitación energética. Compatibilidad con ayudas públicas percibidas (Consulta V1338/2022, de 13 de junio –NFC083618–)

La LIRPF establece que no formarán parte de la base de la deducción aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

Ahora bien, esta consulta aclara que si practicada la deducción en la correspondiente declaración del IRPF se concede posteriormente la subvención y las cuantías subvencionadas se corresponden con cantidades que hayan formado parte de la base de la deducción, se deberá regularizar la situación tributaria sumando a la cuota líquida del ejercicio en que se haya obtenido la subvención, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora.

3.8.6. Deducción por familia numerosa. Traslado de residencia del cónyuge dependiente al extranjero (Consulta V1370/2022, de 14 de junio –NFC083643–)

En estos casos, esta consulta señala que el traslado del cónyuge a vivir en el extranjero no determina la pérdida de la condición de familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, por lo que el otro cónyuge podrá aplicar la deducción.

4. Análisis de la jurisprudencia del TS

Por último, se recoge una relación de las sentencias más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2022 por el TS relativas al IRPF, señalando el criterio interpretativo contenido en cada una de ellas:

4.1. Rentas exentas. Indemnización por despido: análisis del requisito de desvinculación efectiva para consolidar la exención (Sentencia de 4 de marzo de 2022)

En relación con el requisito de que se produzca una «real efectiva desvinculación» del trabajador despedido, a efectos de disfrutar de la exención sobre la indemnización percibida, el tribunal aclara que la «real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa» comporta que, tras su despido o cese, no vuelva a prestar servicios a la empresa que, directa o indirectamente, guarden relación con las responsabilidades anteriores asumidas, correspondiendo la prueba de tales circunstancias a quien fuera trabajador de esta.

En consecuencia, se confirma el criterio mantenido por la DGT que venía señalando la misma doctrina para poder aplicar la exención en estos casos.

4.2. Rentas exentas. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Aplicación a administradores (Sentencia 790/2022, de 20 de junio)

Si bien en 2021, la Sentencia del TS 403/2021, de 22 de marzo, estableció el criterio interpretativo de que no se puede aplicar la exención por trabajos realizados en el extranjero a los rendimientos obtenidos por los administradores de una filial en el extranjero, en esta sentencia se matiza parte de lo dicho anteriormente, al entender que se trata de un caso diferente, y que la LIRPF no excluye de su aplicación a los administradores de la matriz residente en España que, en cumplimiento de sus funciones, realizan trabajos en el extranjero.

4.3. Rentas exentas. Exención de sueldos de funcionarios de organismos internacionales (Sentencias 1737/2022, de 21 de diciembre, rec. núm. 472/2021 –NFJ088481–, y 718/2022, de 13 de junio, rec. núm. 5579/2020 –NFJ086721–)

En relación con la aplicación de la exención prevista para los sueldos y emolumentos a los funcionarios de Naciones Unidas (art. V, Sección 18, apartado b) de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas, aprobada por la Asamblea General el 13 de febrero de 1946), en la primera sentencia mencionada se aclara que, tal como sostiene la Administración tributaria, dentro del concepto «emolumentos» no se encuentran las prestaciones de jubilación percibidas de la Caja Común de Pensiones de Naciones Unidas, por lo que las mismas estarán plenamente sujetas al IRPF.

En el mismo sentido, la segunda de las sentencias señaladas en relación con las pensiones de jubilación del personal de la OTAN, en las que la Sala resuelve que en las circunstancias del presente caso, partiendo de la expresión «sueldos y otros emolumentos» contenida

en el artículo XIX del Convenio sobre el Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional, hecho en Ottawa el 20 de septiembre de 1951, las prestaciones por jubilación, percibidas de la citada organización, por una persona física residente en España, no se encuentran exentas en el IRPF.

4.4. Exención por reinversión. Concepto de vivienda habitual. Desmembramiento del dominio de la vivienda transmitida (Sentencia 1627/2022, de 12 de diciembre, rec. núm. 7219/2020 –NFJ088290–)

La sentencia aclara que, para poder aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual, entre otros requisitos resulta necesario que la vivienda transmitida tenga tal consideración, lo que a su vez exige haber residido en ella al menos durante tres años y haber ostentado durante dicho periodo el pleno dominio de esta.

En consecuencia, niega la aplicación de la exención a una vivienda transmitida en la que, si bien era pleno propietario en el momento de la transmisión, no había transcurrido el plazo mínimo de tres años con tal condición, pues parte del tiempo lo había sido como nudo propietario.

4.5. Rendimientos del capital mobiliario. Cesión de vehículos a los socios de la entidad. Aplicación de la regla de valoración de operaciones vinculadas (Sentencia 498/2022, de 27 de abril, rec. núm. 4793/2020 –NFJ086241–)

Partiendo de que la cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos automóviles de los que es titular una sociedad en favor de sus socios debe tributar como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF de estos últimos, la sentencia establece que, en la medida en que constituya una operación vinculada, resultan aplicables para su valoración las reglas establecidas en el artículo 41 de la LIRPF para estos tipos de operaciones, sin que puedan resultar de aplicación las reglas especiales de valoración señaladas en el artículo 43 de la mencionada LIRPF, lo cual es lógico, pues estas últimas son reglas establecidas para los rendimientos del trabajo en especie.

4.6. Rendimientos de actividades económicas. Imputación temporal de subvenciones cuando el contribuyente se ha acogido al criterio de cobros y pagos (Sentencia 1558/2022, de 23 de noviembre, rec. núm. 2699/2021 –NFJ088382–)

La sentencia aclara que las subvenciones de capital no reintegrables concedidas para adquirir activos o cancelar pasivos se imputan como ingresos del ejercicio en proporción a la

dotación a la amortización efectuada en ese periodo, aunque el contribuyente hubiera optado por el criterio de caja para la determinación del rendimiento neto de su actividad económica.

4.7. Ganancias patrimoniales. Derechos de opción. Integración en la base imponible del ahorro (Sentencia 804/2022, de 21 de junio, rec. núm. 7749/2020 –NFJ086896–)

A diferencia de lo que sostenía la Administración tributaria, el tribunal establece que las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la percepción de las primas satisfechas por el otorgamiento de un contrato de opción de compra se deben integrar en la renta del ahorro, por implicar una transmisión, fundada en la *traditio*, derivada de la entrega de facultades propias del derecho de propiedad a las que temporalmente renuncia el titular.

4.8. Deducciones por familia numerosa. Aplicación a los ascendientes separados legalmente con dos hijos con derecho a percibir anualidades por alimentos (Sentencia 1368/2022, de 25 de octubre, rec. núm. 6568/2020 –NFJ088150–)

La LIRPF permite aplicar la deducción por familia numerosa a los ascendientes separados legalmente, o sin vínculo matrimonial con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos. Pues bien, la interpretación de la Administración tributaria era entender tal precepto de manera literal, de forma que el derecho a percibir tales anualidades, aunque no se pagaran por el obligado a abonarlas, excluía a dicha familia de la deducción.

Sin embargo, el criterio interpretativo del TS es contrario a dicha interpretación literal, entendiendo que la deducción también debe ser aplicada en los supuestos en los que quede probado que no perciben esos alimentos a pesar de estar reconocidos por sentencia judicial.

Manuel de Miguel Monterrubio. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Pontificia de Comillas (ICAI-ICADE) e Inspector de Hacienda del Estado, desarrollando su carrera profesional en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en especial, en la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

Tributación | Análisis doctrinal y jurisprudencial

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

La doctrina del TS en relación con los listados de deudores tributarios morosos: la necesidad de firmeza de las deudas y sanciones y la extensión de las alegaciones a cualquier cuestión jurídica

Análisis de las SSTS de 20 de enero, rec. núm. 1467/2021, y de 25 de enero de 2023, rec. núm. 465/2021

Luis A. Malvárez Pascual

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva (España)

Extracto

El Tribunal Supremo ha fijado doctrina en relación con dos asuntos de la máxima relevancia respecto al régimen jurídico de los listados de deudores tributarios morosos que regula el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria (LGT). Por un lado, se establece la necesidad de firmeza de las deudas o sanciones tributarias para que se puedan tomar en consideración a la hora de fijar el débito existente en la fecha de referencia. Por otro lado, se establece que en las alegaciones el interesado no solo podrá hacer referencia a cuestiones que constituyan un error material, de hecho o aritmético, sino que podrá plantear, en vía administrativa y judicial, cualquier cuestión jurídica relativa a la concurrencia de los requisitos y presupuestos que exige el artículo 95 bis de la LGT.

Publicado (en avance *online*): 17-03-2023

Cómo citar: Malvárez Pascual, L. A. (2023). La doctrina del TS en relación con los listados de deudores tributarios morosos: la necesidad de firmeza de las deudas y sanciones y la extensión de las alegaciones a cualquier cuestión jurídica. (Análisis de las SSTS de 20 de enero, rec. núm. 1467/2021, y de 25 de enero de 2023, rec. núm. 465/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *481*, 115-132. https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18701

© Centro de Estudios Financieros (17-03-2023)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

1. Supuesto de hecho

En este comentario se analiza la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 50/2023, de 20 de enero (rec. núm. 1467/2021 –NFJ088713–), que resuelve diferentes cuestiones relativas al listado de deudores tributarios morosos que regula el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria (LGT), así como la Sentencia del TS 86/2023, de 25 de enero (rec. núm. 465/2021 –NFJ088712–), que ha reiterado las mismas conclusiones al resolver un caso similar.

En ambas sentencias, el supuesto de hecho consistía en que el Ayuntamiento de Madrid incluyó a la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) en el listado de deudores tributarios, por los conceptos impuesto sobre bienes inmuebles y tasa por recogida de residuos sólidos urbanos de los inmuebles transferidos a la Comunidad de Madrid. Debe tenerse presente que sobre esta cuestión existía una controversia jurídica que estaba judicializada, cuya resolución afectaba a la propia condición de deudor tributario de dicho organismo estatal, lo que para el recurrente era el primer requisito o premisa que se habría de exigir para la inclusión en dicho listado. De hecho, en el momento en que se produjo la publicación ya había pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid anulando la deuda de la TGSS por no tener la condición de «deudora» y pendían ante el TS varios recursos de casación al respecto (finalmente el TS ha resuelto el asunto en favor de la TGSS). Pese a ello, el Ayuntamiento de Madrid decidió incluir a la TGSS en su acuerdo de publicación.

El caso planteado tiene unas especiales connotaciones, dado que el deudor moroso es un ente público, cuyos bienes son inembargables, y, además, respecto del que su condición de deudor en el momento de la publicación era más que cuestionable, como posteriormente han reconocido los tribunales. Este caso pone a la norma frente al espejo y demuestra las posibilidades que existen con la regulación vigente de que se produzcan situaciones injustas. Pero lo relevante es que la doctrina que deriva de estas sentencias tiene una aplicación general, cualquiera que sea la condición del deudor y la cuestión jurídica planteada por este para oponerse a la publicación de su nombre en el listado, al fijar el TS la interpretación que debe darse al precepto.

En los antecedentes de hecho se indican las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, que consisten en:

- Primero. Determinar si procede la inclusión en la lista comprensiva de deudores a la Hacienda pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, en el supuesto de que las deudas o sanciones tributarias que originen tal inclusión no sean firmes, al encontrarse impugnadas en sede judicial.
- Segundo. Esclarecer qué procedimiento ha de seguir el interesado que pretenda impugnar su inclusión en la relación definitiva de deudores a la Hacienda pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, y si la impugnación abarca únicamente errores materiales o, por el contrario, alcanza igualmente a cuestiones de índole jurídica.

2. Doctrina del tribunal

El fundamento jurídico (FJ) 6.º de la Sentencia del TS 50/2023 fija, de acuerdo con el artículo 93.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el contenido interpretativo de la sentencia. En concreto, establece una doctrina en relación con dos asuntos que son de la máxima relevancia a efectos de la publicación de los listados.

En primer lugar, se establece con claridad la necesidad de firmeza de las deudas o sanciones tributarias para que puedan tomarse en consideración para determinar el sumatorio total de los débitos pendientes de pago a la Hacienda pública en la fecha de referencia. A estos efectos señala lo siguiente:

> A efectos de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, solo podrán ser incluidas en los listados del artículo 95 bis, aquellas personas físicas o jurídicas que ostenten la condición de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias firmes.

En segundo lugar, determina que el interesado no solo podrá plantear cuestiones que constituyan un error de hecho o material, sino que, para evitar su inclusión en dichos listados, podrá alegar ante la Administración que no concurren los requisitos y presupuestos que exige el artículo 95 bis de la LGT. Esto significa que podrá plantear cualquier cuestión jurídica que pueda ser determinante de la inclusión del deudor en los listados. Igualmente, podrá impugnar en vía judicial su inclusión indebida en estos, sin que pueda oponerse que los motivos del recurso o reclamación se limitan únicamente a un error de hecho o material. El tribunal fija la siguiente doctrina:

> El interesado podrá alegar ante la Administración que no concurren los requisitos y presupuestos, exigidos a los efectos del artículo 95 bis LGT, para su inclusión en dichos listados, invocando, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas cuestiones de índole jurídica relacionadas con los requisitos y pre-

> supuestos para acordar su inclusión en el listado y la subsiguiente publicación. En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina por cuanto avaló la inclusión de la TGSS en el listado del artículo 95 bis LGT al considerar, indebidamente, que cabía oponer eventuales errores materiales, consignados en el listado de deudores, sin alcanzar a cuestiones estrictamente jurídicas, como la condición de deudor a la Hacienda Pública –en este caso, del IBI y de la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos– y sin advertir, además, impedimento alguno ante la circunstancia de que la propia condición de deudor respecto de tales tributos municipales era aún objeto de discusión judicial al tiempo de ordenar la publicación del referido listado, careciendo, por ende de firmeza, las deudas tributarias que la motivaron.

3. Comentario crítico

3.1. La posibilidad de interpretar las normas controvertidas para permitir que se acomoden a la Constitución

El TS ha determinado que para resolver las cuestiones con interés casacional no es necesaria la presentación de una cuestión de inconstitucionalidad, sino que considera que es posible establecer una interpretación de dichas cuestiones que permita acomodar la literalidad del artículo 95 bis de la LGT a los principios constitucionales. El FJ 1.º de la Sentencia del TS 50/2023 señala lo siguiente:

> para la resolución del recurso, atendida la problemática planteada y reseñada en el primer párrafo de este fundamento de derecho, no será necesario el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, al centrarse la controversia en la interpretación ordinaria del precepto legal, operación enmarcada en el principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) pero no en otras perspectivas, como, por ejemplo, la naturaleza jurídica de la medida, en particular, si revela o no carácter sancionador, circunstancia no suscitada, además de irrelevante para la solución, insistimos, en este caso.

El TS realiza una interpretación *favor constitutionis*, como es preceptivo siempre que es posible acomodar la letra de la ley a los preceptos constitucionales[1]. En efecto, en la tarea de interpretación se han de tener en cuenta los valores y principios constitucionales. Este

[1] Esta tesis ya la sostuvo el Tribunal Constitucional (TC) en su Sentencia de 2 de febrero de 1981 (BOE de 24 de febrero de 1981), en cuyo FJ 1.º consideró lo siguiente:

> [es] necesario apurar las posibilidades de interpretación de los preceptos impugnados, conforme a la Constitución y declarar tan solo la inconstitucionalidad sobrevenida y consiguiente derogación de aquellos cuya incompatibilidad con la misma resulte indudable, por ser imposible el llevar a cabo tal interpretación.

mandato afecta especialmente a los jueces, que deben interpretar las leyes y los reglamentos conforme a dichos principios, por lo que han de buscar la interpretación que mejor se acomode a la Constitución, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Ahora bien, para que ello sea posible es necesario que el texto de la norma, interpretado de la forma más amplia, lo permita. Lo que no es posible es una interpretación correctora de la norma, de tal forma que termine diciendo, de acuerdo con el criterio del intérprete, algo diferente a lo que realmente dice. El TS es un intérprete cualificado de la norma, pero eso no le habilita para sustituir al legislador. En todo caso, en este tipo de situaciones se debe dar paso al TC, que opera como legislador negativo. En este sentido, el apartado 3 de dicho precepto señala que cuando por vía interpretativa no sea posible la acomodación de la norma al ordenamiento constitucional procederá el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, que es lo que, a mi juicio, debiera haber hecho el TS en este caso.

El TS considera que la Administración interpreta el precepto con el automatismo que emana de la dicción literal del precepto y que es posible modular dicha interpretación mediante la aplicación del principio de proporcionalidad[2], que es un principio que se encuentra a las antípodas de dicho automatismo y que exige mantenerse dentro de los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimos perseguidos por la normativa controvertida, debiendo elegir la medida menos onerosa cuando se permita la elección entre varias medidas adecuadas[3].

Además, la posterior Sentencia del TS 86/2023 ha afirmado que una interpretación literalista y formal del precepto como la que realiza el ayuntamiento no puede amparar una utilización torticera del mismo. El FJ 4.º determina:

> no cabe salvar la responsabilidad del Ayuntamiento, amparándose en una interpretación literalista y formal de la norma y de que al tiempo de la inclusión no había un pronunciamiento definitivo de los tribunales, porque la forma de actuar del Ayun-

[2] El FJ 3.º de la Sentencia del TS 50/2023 determina:

> la publicación de un listado de deudores tributarios puede comportar una injerencia para la reputación o la privacidad, evidenciando la proyección de los artículos 18.1 y 18.4 CE, que cabe modular a través de otros intereses con relevancia constitucional, de acuerdo con las exigencias del principio de proporcionalidad, límites que operan como garantías (por todas, SSTC 96/2012, de 7 de mayo y 17/2013, de 31 de enero).

[3] El TS señala en el FJ 4.º de la Sentencia del TS 50/2023 lo siguiente:

> Irrumpe así el principio de proporcionalidad que, en supuestos como este, se aplica constantemente por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal de Justicia, al formar parte de los principios generales del Derecho de la Unión y que exige mantenerse dentro de los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimos perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos.

> tamiento, en las circunstancias vistas, demuestra, sin lugar a dudas, que se utilizó la inclusión en la Lista no con la finalidad por la que se innova y justifica esta figura en la LGT, ya hemos hecho referencia al Preámbulo de la Ley, sino para someter a la TGSS a una presión ilegítima para procurar doblegar su posición jurídica. Todo lo cual viene a poner en evidencia los peligros de la figura y la necesidad de realizar una interpretación del citado artículo que evite su utilización torticera y la vulneración, por la propia Administración, a la que se le debe exigir una especial prudencia en su actuar, de derechos fundamentales de los contribuyentes.

No obstante, compartiendo el fondo del asunto con el TS, es preciso analizar si la interpretación que dicho tribunal ha realizado de dos aspectos regulados en el artículo 95 bis de la LGT tiene cabida de acuerdo con su tenor literal. Como es bien sabido, la interpretación de las normas tributarias se debe realizar, según reza el artículo 12.1 de la LGT, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. Posteriormente, se analizarán cómo operan tales criterios en relación con los dos asuntos tratados.

Se resalta esta cuestión porque considero que la interpretación del TS no tiene cabida en el texto más amplio de la norma, por lo que debiera de haber planteado una cuestión de inconstitucionalidad, para lo cual tendría argumentos jurídicos de sobra. Para justificar esta afirmación voy a analizar a continuación por separado cada una de las cuestiones con interés casacional observadas en la sentencia.

3.2. La necesidad de firmeza para que una liquidación o sanción se tome en consideración a efectos del cálculo del débito pendiente de pago

El TS analiza la exigencia de firmeza de las deudas y sanciones en el FJ 4.º de la Sentencia 50/2023, del que extraemos las siguientes consideraciones:

> Como anteriormente hemos apuntado, el artículo 95 bis no contiene previsión explícita sobre que las deudas y sanciones tributarias que deban incluirse en el acuerdo de publicación sean firmes.
>
> Ciertas lecturas de algunos de sus apartados podrían sugerir, aparentemente, que el legislador prescinde de dicha firmeza.
>
> Así podría desprenderse al referirse el precepto a que «dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.» Sin embargo, el impago de las deudas o sanciones, transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario, opera como un momento temporal inicial, en otras palabras, en tanto no haya transcurrido dicho plazo de ingreso en periodo voluntario no cabe incluirlas en la publicación, sin establecer un eventual momento temporal, final o tope, para ordenar la publicación.

Por otro lado, cuando el artículo 95 bis LGT expresa que «[a] efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas», cabría asumir, implícitamente, que está haciendo referencia a deudas y sanciones no firmes porque, precisamente, al ser aún cuestionadas –administrativa o judicialmente– se encuentran aplazadas o suspendidas. Sin embargo, también el pago de las deudas o sanciones firmes puede ser postergado por motivos varios, por lo que, en definitiva, si bien el argumento no resulta despreciable, en modo alguno es determinante.

[…]

Sin embargo, otros argumentos justifican la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas dentro del listado, sean firmes.

En primer lugar, la dicción del precepto dista mucho de ser un ejemplo de claridad y la exigencia de firmeza queda empañada por la indefinición, por lo que, de haber resultado la firmeza una circunstancia indiferente para el legislador debería haberlo explicitado, ante las gravísimas consecuencias que pudieran derivarse de una inclusión improcedente en dicha lista.

Por otro lado, la propia excepcionalidad del artículo 95 bis LGT, frente a la norma general de reserva de los datos tributarios que contempla el artículo 95 LGT, avala la exigencia de firmeza.

[…]

Imaginemos las consecuencias de haber sido incluida en el listado de morosos una persona física sin tener la condición de deudor, supuesto que hubiera podido excitar las más contundentes respuestas que contempla nuestro ordenamiento jurídico.

El demérito y el descrédito del así incluido, de resultar *a posteriori* incorrecta su publicación, con el consiguiente quebranto reputacional, de consecuencias no solo morales sino también patrimoniales, difícilmente podrían ser suficientemente reparados por la sola declaración de la incorrecta inclusión en la citada lista.

Por estas razones, entendemos que las Administraciones Públicas deben hacer un uso extraordinariamente prudente, ponderado y diligente del instrumento que ofrece el artículo 95 bis LGT.

Como se infiere de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, anteriormente citada, a los efectos de la protección de datos no caben automatismos. De esta manera se ponen en evidencia los graves peligros de esta figura –no generalizada, por lo demás, en el espacio de la Unión– y la necesidad de una interpretación, acorde con las libertades y derechos de los contribuyentes

[…]

Resultaría paradójico concluir que el legislador orgánico hubiese extremado las cautelas, no permitiendo explícitamente la publicidad abierta de los datos conte-

> nidos en las sentencias condenatorias cuando aún no sean firmes y, sin embargo, desde la Ley General Tributaria se permitiera, sobre la base del simple criterio de la Administración, ordenar la publicación de unas deudas o sanciones, cuestionadas por los interesados y, por tanto, no firmes.
>
> […]
>
> Por tanto, la falta de previsión explícita en la Ley General Tributaria sobre la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas en la lista de morosos sean firmes, no puede ser obstáculo a que, efectivamente, deba concurrir dicho requisito pues, de lo contrario, no cabría sino cuestionar la constitucionalidad de la propia Ley General Tributaria sobre la base de una posible vulneración de la privacidad o por manifiesta infracción del principio de seguridad jurídica que, además, de previsto en el artículo 9.3 CE, constituye una de las prioridades de la Ley General Tributaria.
>
> En consecuencia, una interpretación *favor constitutionis*, alentada por el artículo 5 LOPJ, determinaría la consideración del requisito de la firmeza como elemento imprescindible para la inclusión de las deudas y sanciones tributarias en el listado al que se refiere el artículo 95 bis LGT.

La Sentencia del TS 86/2023 (FJ 4.º) añade a los argumentos anteriores los siguientes:

> El tenor literal del precepto que analizamos nada dice sobre si las deudas y sanciones han de ser o no firmes, y si esta firmeza es la administrativa o la definitiva judicial, la referencia en el último párrafo del apartado 1 sobre que «A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas», no cabe interpretarlo en clave de firmeza, puesto que el mismo se está refiriendo a la delimitación de la cuantía susceptible de posibilitar la inclusión en la Lista
>
> […]
>
> A lo anterior cabe añadir que de no exigirse la firmeza en los términos antes enunciados, esto es, que pudiera incluirse en la Lista al deudor o responsable mediando solo la simple declaración sin haber ganado la misma firmeza, se produce un riesgo desproporcionado, a la vista de procedimiento articulado en el artículo 95 bis, de provocarse una manifiesta indefensión, puesto que la reacción y la limitación prevista de acoger su alcance conforme al tenor literal de los motivos de oposición alegables y atendibles, no impediría la consumación de un perjuicio que resulta reputacionalmente irreparable de logarse *a posteriori* una resolución o sentencia favorable.

En relación con la cuestión de fondo, estoy completamente de acuerdo con la conclusión del TS. En diferentes trabajos previos (Malvárez, 2016, pp. 150 y ss.; Malvárez, 2022, pp. 561 y ss.) he defendido, como propuesta de *lege ferenda*, que no deberían computarse

las deudas y sanciones que hayan sido objeto de un recurso o reclamación, se encuentren o no suspendidas. En definitiva, solo se deberían tomar en consideración a efectos de la determinación del débito de un obligado tributario las deudas y sanciones que hayan adquirido firmeza. A mi juicio, no tiene sentido que un deudor aparezca en el listado cuando alguno de los débitos considerados esté pendiente de una resolución administrativa o judicial de la que dependa su existencia o cuantía. Por esta razón, he defendido la necesaria inclusión del requisito de la firmeza para que los débitos se puedan tomar en consideración a estos efectos, pues solo de esta forma la normativa se ajustaría a los derechos y garantías de los obligados tributarios que preconiza la Constitución española (CE). No resulta admisible el menoscabo al honor que supone la inclusión del nombre de un deudor tributario en los ficheros cuando aún está pendiente de la decisión de un órgano revisor la determinación de la conformidad con el ordenamiento jurídico del acto administrativo de liquidación o del acto sancionador. Es cierto que existe una presunción de veracidad y certeza de los actos administrativos, por lo que en el momento de la inclusión en los ficheros las deudas y sanciones existen y son válidas. No obstante, es doctrina jurisprudencial que la inclusión errónea en un registro de morosos, sin que concurra veracidad, es una intromisión ilegítima en el derecho al honor, pues la imputación de ser moroso lesiona la dignidad de la persona y menoscaba su fama y atenta a su propia estimación, además de vulnerar ciertos principios relativos a la protección de datos de carácter personal[4]. Para evitar que se produzcan perjuicios irreparables, se debería esperar a la firmeza de la resolución o sentencia para computar los débitos correspondientes a efectos de lo previsto en el artículo 95 bis de la LGT. Es preferible que la publicación del nombre del deudor se atrase varios años –lo cual es un problema ajeno a los recurrentes– a que aparezca en los listados un obligado cuya deuda y/o sanción haya sido finalmente anulada por un tribunal. En este caso, se produciría un doble error administrativo. Primero, se le liquidó una deuda o se le impuso una sanción improcedente, por lo que la Administración tributaria no respetó el ordenamiento jurídico a la hora de dictar tales actos. Segundo, se dio publicidad a una situación de morosidad, cuando la misma fue propiciada por un acto administrativo contrario al ordenamiento jurídico y que, posteriormente, ha sido anulado en vía administrativa o judicial. Con este modo de actuar se inflige al obligado tributario una condena social sin fundamento alguno. Por ello, para evitar multiplicar de forma exponencial una situación injusta en su origen, es preciso esperar a la firmeza de la resolución o sentencia para computar los débitos correspondientes a efectos de lo previsto en el artículo 95 bis de la LGT.

La limitación de las facultades ejecutivas en relación con las deudas o sanciones que se encuentren recurridas es otro argumento a favor de que solo se tomen en consideración a efectos de la determinación del débito global cuando sean firmes. Respecto a las deudas

[4] Así, en el marco de la derogada Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, diversos órganos administrativos y judiciales consideraron que no se debía admitir la incorporación a los ficheros morosos privados de deudas que se encontraran pendientes de un recurso que versara sobre su existencia o cuantía, en la medida en que la publicidad de los datos correspondientes a situaciones que no hayan adquirido firmeza podría vulnerar el principio de calidad de los datos que se recogía en el artículo 4 de dicha ley.

tributarias, si no se pagan o se logra su suspensión estarán en periodo ejecutivo, pero la Administración no podrá enajenar los bienes y derechos embargados, de acuerdo con el artículo 172.3 de la LGT, hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo ciertas excepciones justificadas, precisamente para evitar que se puedan producir perjuicios de difícil o imposible reparación. Perjuicios similares e incluso mayores también se pueden producir en caso de que se publique el nombre del deudor en un listado cuando posteriormente se anule la deuda que ha motivado dicha inclusión. En cuanto a las sanciones, aún resulta más necesaria la exigencia del requisito de la firmeza, tal y como se exige expresamente en otros ámbitos para que las sanciones puedan ser publicadas. En el ámbito penal y sancionador dicha consecuencia deriva directamente del principio de presunción de inocencia, pues solo cuando por sentencia judicial firme se determine la concurrencia de una infracción tributaria –o de un delito fiscal– se puede dar publicidad a dicha situación[5]. En cualquier caso, aunque no se exija la firmeza, se van a producir efectos equivalentes, pues el artículo 212.3 de la LGT contempla la suspensión automática de las sanciones en vía administrativa, mientras que en la vía judicial será el juez o tribunal el que determine la suspensión o no de las sanciones. Por tanto, en relación con las sanciones, no se podrán computar en ningún caso las que se encuentren recurridas en vía administrativa ni las que estén suspendidas por un juez, por lo que solo se podrían tomar en consideración las que no hayan sido suspendidas en la vía contenciosa. Por tanto, se puede afirmar que la incorporación del requisito de la firmeza de las sanciones habría reforzado las garantías de los obligados tributarios, sin que tenga efectos prácticos excesivamente relevantes para la Administración tributaria, aunque sí los tendría para el sujeto infractor que sea incluido en los listados por una sanción que no sea firme.

En definitiva, la exigencia del requisito de la firmeza de las liquidaciones y sanciones a efectos del artículo 95 bis de la LGT es más ajustada a las garantías constitucionales, por mucho que la incorporación de dicho requisito pueda retrasar durante años la toma en consideración de estos débitos. Además, se evita el riesgo de que la Administración tenga que asumir indemnizaciones por la aparición indebida en los ficheros de personas o entidades que, con posterioridad, han obtenido una resolución favorable de sus recursos. Aún no tenemos conocimiento de que se haya condenado a la Administración al pago de ninguna indemnización por este motivo, pero estoy seguro de que más pronto que tarde esto ocurrirá, sobre todo tras el fallo que es objeto del presente comentario.

Salvo alguna nota discordante[6], esta necesidad de firmeza de las deudas y sanciones ha sido también defendida de forma unánime por otros operadores jurídicos. Así lo ha con-

[5] Así lo consideró el Consejo General del Poder Judicial en su informe sobre el Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial de la LGT de 2014 (p. 14).

[6] La única voz discordante que hemos encontrado es la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) en el informe *Reforma fiscal española y «agujeros negros» del fraude. Propuestas y recomendaciones* (p. 252).

siderado la doctrina científica que ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este asunto[7]. También en el trámite parlamentario algún grupo político defendió la necesidad de firmeza[8]. Por su parte, el Consejo de Estado, si bien no consideró que la firmeza fuera un elemento esencial para configurar la medida, sí puso de manifiesto que la no exigencia de este requisito podría dar lugar posteriormente a situaciones de conflicto como consecuencia de la anulación de deudas o sanciones tributarias, por lo que defendió que podría limitarse la exigencia de firmeza a la vía administrativa[9].

Ahora bien, una cosa es que considere que no se deben exigir deudas y sanciones que no sean firmes y otra muy distinta es que se pueda realizar esta interpretación de la regulación actual de la norma. De hecho, en los trabajos previos que he publicado he partido de la base de que el artículo 95 bis de la LGT permite que puedan tomarse en consideración las deudas y las sanciones que no sean firmes, por encontrarse recurridas, aunque, de *lege ferenda*, he defendido la necesidad de que se modifique dicho precepto en el sentido indicado o, en su caso, se declare su incompatibilidad con la CE. Aunque es cierto que el precepto no establece expresamente que se pueden exigir deudas y sanciones que no sean firmes, en contra de lo que señala el TS considero que sí se puede derivar dicha conclusión de la delimitación negativa que se hace en el apartado 1 del precepto, que establece que «A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas».

En contra de lo que interpreta el TS, cuyos razonamientos en este punto no acabo de entender, esta delimitación negativa de los débitos sí es determinante de la solución que debe darse a esta cuestión. El precepto determina que a efectos de cuantificar el débito pendiente de pago se han de tener en cuenta todas las deudas no satisfechas en periodo voluntario, salvo las que estén aplazadas –o fraccionadas– o suspendidas. En suma, como resultado de este inciso, la norma ha de interpretarse en el sentido de que se pueden tomar en consideración las deudas y sanciones que no sean firmes, salvo que se hayan suspendido en su ejecutividad. El concepto que podría plantear mayores dudas es este último, en la medida en que el aplazamiento de pago se reconoce siempre en un acto administrativo expreso. De manera simple, se puede afirmar que cuando se habla de la suspensión de las deudas se hace referencia a la potestad recaudatoria. Una deuda que haya sido impugnada en vía administrativa o judicial solo estará suspendida, con carácter general, si el deudor presenta garantía que se estime suficiente, salvo que, excepcionalmente, se admita la suspensión sin garantías. De hecho, la Administración puede iniciar o continuar el procedimiento de apremio en relación con dichas deudas, si bien, como se ha analizado, tiene limitadas sus facultades ejecutivas.

---

7 Sánchez Pedroche (2014, p. 19); Cayón Galiardo (2015, p. 15); Olivares Olivares (2015, p. 38); Mata Sierra (2016, p. 146); García Novoa (2018, p. 77).

8 *Vid.* enmienda número 94 del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i Unió.

9 Dictamen n.º 130/2015, de 9 de abril.

Este es el criterio que han mantenido las Administraciones tributarias y, en particular, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pues en los listados que se han publicado desde 2015 se recogen todos los débitos que no han sido satisfechos, incluidos aquellos que estén pendientes de la resolución de un recurso o reclamación, aunque esta cuestión no se puede conocer a través de los listados, en los que solo aparece el nombre del deudor y el débito global en la fecha de referencia.

Al margen de cuál sea mi opinión, lo relevante es que, tal y como se ha analizado, el TS ha considerado que se puede derivar la exigencia de firmeza de la actual normativa, por lo que los magistrados no han tenido la necesidad de someter la cuestión al TC para acomodar el precepto a los principios constitucionales. Como se ha apuntado anteriormente, esta interpretación deja abierta más que nunca la vía de la reclamación patrimonial de quienes hayan sido objeto de publicación en uno o más listados como consecuencia de la toma en consideración de deudas o sanciones no firmes, pues en ese caso la Administración ha contravenido el artículo 95 bis de la LGT, según la interpretación dada por el TS. Por tanto, el menoscabo al honor que dicha actuación supone carece de base legal, pues la Administración debió interpretar el precepto en la forma indicada por el TS desde la aprobación del mismo con efectos *ex tunc*. Así es, a mi juicio, incluso en el caso de que el obligado tributario obtuviera una resolución contraria a sus intereses en cuanto al tema de fondo, pues lo relevante, según esta doctrina jurisprudencial, es que la Administración no debió tomar en consideración para su publicación deudas o sanciones que no eran firmes.

Unos días después a la adopción de las sentencias analizadas, el TS ha dictado otras dos sentencias en las que ha determinado otra exclusión no prevista en el artículo 95 bis de la LGT. Se trata de dos Sentencias de 2 de febrero de 2023 (130/2023, rec. núm. 5225/2020 –NFJ088710–, y 131/2023, rec. núm. 7918/2020 –NFJ088716–), en las que se defiende que las liquidaciones vinculadas al delito previstas en el artículo 250.1 y concordantes de la LGT no cumplen los requisitos legales exigidos por el artículo 95 bis de la LGT para la inclusión del deudor en el listado de morosos, dada la instrumentalidad de tales liquidaciones a las resultas de la causa penal. El tribunal señala que los derechos de los obligados tributarios se vulnerarían si la deuda incluida en dicho listado es posteriormente anulada administrativa y judicialmente. En consecuencia, solo la sentencia penal condenatoria por delito contra la Hacienda pública permitiría la inclusión del deudor sometido a esa clase de liquidaciones, con independencia de que la deuda estuviera o no suspendida.

3.3. La limitación de los motivos de las alegaciones a efectos de impugnar la inclusión de un deudor tributario en los listados

Las sentencias que son objeto del presente comentario resuelven también sobre el alcance de la impugnación del obligado tributario, lo que supone determinar si esta ha de limitarse únicamente a errores materiales, de hecho o aritméticos o si también puede referirse a otras cuestiones jurídicas que sean relevantes para determinar si es o no procedente la publicación.

Es obvio que una limitación de los medios de impugnación resulta contraria a numerosos principios jurídicos y, entre ellos, a la tutela judicial efectiva. En el caso planteado en las sentencias comentadas el obligado tributario que aparece en el listado cuestiona su propia condición como deudor tributario, como ya habían puesto de manifiesto diversas sentencias del TSJ de Madrid que habían dado la razón al recurrente en relación con el tema de fondo. Pese a ello, la Administración que publicó los listados –en este caso, el Ayuntamiento de Madrid– hizo caso omiso de esta circunstancia, al considerar que lo único que se puede alegar son errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos para la incorporación a los listados, sin que se puedan plantear en las alegaciones cualquier otra cuestión de índole jurídica. En realidad, es una aplicación literal del artículo 95 bis de la LGT, que señala expresamente que «las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1».

Pese a este tenor literal, el TS interpreta en el FJ 5.º de la Sentencia 50/2023 que el precepto no limita a la hora de tratar cuestiones jurídicas ni en la fase de alegaciones ni en la vía judicial:

> Por lo que se refiere al alcance de las alegaciones del interesado, en la medida que el mismo artículo 95 bis prevé que las mismas han de venir referidas «a los requisitos señalados en el apartado 1», entre los que, destacadamente, aparece como premisa que el listado tenga por objeto a quienes sean deudores a la Hacienda Pública, debe admitirse la posibilidad de oponer dicha circunstancia, cuando la misma haya sido inadvertida por la Administración, sea por error, confusión o por cualquier otra causa, por ejemplo, la inobservancia de una cautela, elemental, en casos controvertidos
>
> […]
>
> Negar esta posibilidad sería tanto como consagrar y abrir la puerta a la más absoluta arbitrariedad. Si la condición de deudor opera como presupuesto para incorporar a una persona física o jurídica en el listado a los efectos de su publicación, es evidente que dicho presupuesto debe ser especialmente considerado por la Administración que ordena la publicación y, por supuesto, justifica la posibilidad de su cuestionamiento por quien no siendo deudor vaya a ser incorporado a la lista o lo haya sido ya.
>
> Por lo que se refiere al alcance de la impugnación, en la medida en que el acuerdo de publicación del listado pone fin a la vía administrativa, no parece ofrecer muchas dudas el que, en el seno del proceso judicial ulterior, razones de tutela judicial efectiva impiden restringir las garantías del obligado tributario, de modo que podrá invocar, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas aquellas cuestiones de índole jurídica, relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar la inclusión en el listado y la subsiguiente publicación.

Ahora bien, a efectos de interpretar correctamente la norma controvertida se han de tener en cuenta los criterios de interpretación jurídica regulados en el artículo 3.1 del Código Civil. Desde un punto de vista literal, el precepto transcrito limita las alegaciones a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos que se exigen para la incorporación a los listados. Es cierto que el siguiente párrafo del precepto establece que como consecuencia del trámite de alegaciones la Administración podrá acordar la rectificación del listado cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales determinados en el apartado 1, pero hay que entender que esa expresión solo se refiere a los errores que pueden ser invocados por el deudor tributario en dicho trámite.

Si se tienen en cuenta los antecedentes históricos y legislativos, la conclusión es la misma. En este sentido, se constata que la redacción finalmente aprobada difiere de la que había previsto inicialmente el anteproyecto de ley, que permitía que la Administración acordara la rectificación cuando se acreditara fehacientemente que no concurrían los requisitos legales o que los datos publicados eran inexactos. Precisamente, este cambio coincide con las críticas expresadas por la Agencia Española de Protección de Datos en su informe al anteproyecto de ley, para evitar que a través de este recurso pudieran impugnarse las liquidaciones y sanciones[10]. No obstante, es compatible que no se limiten los argumentos para oponerse a la inclusión en los listados, con impedir que a través de estas alegaciones se puedan revisar las liquidaciones o sanciones o cualquier otro acto administrativo del procedimiento recaudatorio –providencia de apremio o de embargo–. De hecho, el apartado 6 del artículo 95 bis de la LGT[11] no permite que se pueda producir este resultado, pues resulta obvio que solo se debe admitir la impugnación de tales actos en virtud del régimen de reclamaciones y recursos previsto en la LGT para cada tipo de acto. Por tanto, no era necesario predeterminar el contenido de las alegaciones de un modo tan restrictivo, pues se debería admitir cualquier alegación relacionada con la concurrencia de los requisitos establecidos en el apartado 1 para la incorporación a los ficheros[12]. En cuanto a los antecedentes,

[10] En concreto, en la página 12, consideró que al permitir el anteproyecto recurrir cuando no concurrieran los requisitos legales para la publicación de la información, se podría estar permitiendo que dicho recurso se emplee con la finalidad de suplantar el régimen de recursos legalmente establecido en la normativa tributaria en relación con los actos de liquidación o sancionadores o, incluso, de las providencias de apremio. Por su parte, en la página 14 del informe, recomendó «limitar los supuestos en que el interesado pueda instar la supresión o rectificación de sus datos del listado de deudores a aquellos en los que se aprecie la concurrencia de un error material, de hecho o aritmético». Estas recomendaciones, finalmente, se incluyeron en el texto legal aprobado finalmente por el Parlamento.

[11] Dicho apartado establece:

> lo dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas.

[12] Esta conclusión tiene cabida en el apartado 4 del artículo 92 ter de la LGT de Álava, que establece que «las alegaciones del interesado habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos, así como al cumplimiento de los requisitos señalados en el apartado 1 del presente

también hay que tener presente que en el trámite parlamentario algún grupo defendió una propuesta más amplia, en la línea que ahora señala el TS, si bien dicha enmienda fue rechazada[13], lo cual es significativo a la hora de establecer el sentido de la norma analizada.

Lo cierto es que ningún otro criterio de interpretación jurídica permite, a mi juicio, sostener la conclusión del TS en la resolución de esta cuestión. El tribunal ha concluido que no era necesario el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, en la medida en que podía interpretar el artículo 95 bis de la LGT para que se acomode a los principios constitucionales. No obstante, ya se ha indicado que la interpretación que realice el tribunal siempre tiene como límite los propios términos de la norma. Por ello, el tribunal no puede realizar una interpretación que no se acomode a la letra del precepto, aun cuando este vulnere garantías esenciales del obligado tributario, como ocurre en este caso. En definitiva, considero que en relación con este asunto también debió plantear una cuestión de inconstitucionalidad.

En cualquier caso, he de subrayar que coincido plenamente con la decisión de fondo del tribunal. El precepto, que cierra la posibilidad a que las alegaciones se fundamenten en otras causas diferentes a las señaladas en el mismo, desnaturaliza el sentido que tiene un plazo de alegaciones en un procedimiento de este tipo, por lo que no se ajusta a los principios jurídicos más elementales relativos al derecho de defensa, que lo limita de forma desproporcionada. En las alegaciones debe admitirse cualquier argumento a través del cual se pretenda poner de manifiesto por parte de los deudores afectados que no se cumplen los requisitos previstos para que sus datos personales aparezcan en estos registros. En mi monografía sobre este asunto (Malvárez, 2015, p. 217) ya señalé lo siguiente:

> los obligados tributarios que consideren que existen razones jurídicas, distintas de las previstas en el precepto, que determinarían su exclusión de los ficheros, deberían oponerse a la publicación en los mismos de sus datos personales. Tales argumentos podrán ser utilizados en los futuros recursos y reclamaciones que interpongan frente a su efectiva incorporación a un registro de este tipo. Además, podría plantearse la inconstitucionalidad de la norma que regula el trámite de alegaciones por restringir el derecho a la defensa de los obligados tributarios de un modo desproporcionado.

Posteriormente (Malvárez, 2022, p. 574), reiteré la necesidad de modificar la normativa en el sentido indicado y, en particular:

---

artículo». Además, el apartado 5 impide que se afecte a la impugnación de las deudas y sanciones tributarias, así como otras actuaciones y procedimientos. Sin embargo, las normas forales de Vizcaya, Guipúzcoa y la Ley foral de Navarra han incorporado en esta materia la misma regulación que la norma estatal.

[13] En este sentido, la enmienda número 94 del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i Unió defendió la siguiente redacción del precepto: «Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a cuestiones relacionadas con la concurrencia de los requisitos señalados en el apartado 1». Dicha enmienda se justificaba porque «… esta restricción excesiva puede llevar a la desnaturalizar dicho trámite y hacerlo inefectivo».

la limitación de los motivos de las alegaciones o el hecho de que no se haya previsto la notificación individual del acuerdo de publicación, de tal modo que las alegaciones presentadas ni tan siquiera recibirán una respuesta de la Administración tributaria, lo que supone una restricción de las posibilidades de defensa de los obligados tributarios en vía de recurso o reclamación.

3.4. La aplicación de la doctrina del TS en relación con los siguientes listados que se publiquen

La doctrina jurisprudencial dictada en las dos sentencias comentadas va a obligar a que las Administraciones tributarias modifiquen los criterios que han venido aplicando, en relación con los dos asuntos que constituían las cuestiones de interés casacional resueltas por el TS.

Así, en primer lugar, en las alegaciones que realicen los obligados tributarios podrán hacer referencia a cualquier cuestión jurídica de la que dependa su inclusión en los listados. Estos mismos argumentos se podrán reproducir en la vía judicial para oponerse a la aparición de su nombre en los listados, sin que, por tanto, se restrinja el derecho de defensa de los obligados tributarios por la limitación de los argumentos en la fase de alegaciones. El problema es que en el procedimiento previsto en el apartado 4 del artículo 95 bis de la LGT solo se prevé la posible rectificación de los listados, pero no que la Administración responda de forma individualizada a las alegaciones realizadas, lo que deja al obligado tributario que finalmente aparezca en el listado en una clara situación de indefensión y dificulta gravemente el posterior control judicial. Por tanto, debe preverse también la obligación de que la Administración responda a las alegaciones presentadas, aunque el procedimiento se dilate en el tiempo. En cualquier caso, lo que no será admisible es que, en el recurso posterior, la Administración señale que el rechazo de las alegaciones se debió a que estas no se ceñían a poner de manifiesto la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos, pues el TS ha señalado que estas se pueden referir a cualquier cuestión jurídica relevante para la inclusión del deudor en los listados.

En segundo lugar, en relación con los listados que se publicarán en 2023 y en los siguientes años, será necesario depurar los débitos pendientes de pago, pues deberán eliminarse del cómputo las deudas y sanciones que estén pendientes de la resolución de un recurso o reclamación, ya sea en la vía administrativa o judicial, con independencia de que se encuentren suspendidas, así como las liquidaciones vinculadas a delito. Solo cuando las deudas y sanciones sean firmes o cuando exista condena penal por delito contra la Hacienda pública podrán tomarse en consideración para determinar el débito pendiente de pago en la fecha de referencia. En otro caso, el acuerdo de inclusión será nulo, de acuerdo con la Sentencia del TS 86/2023, cuyo FJ 4.º concluye que «al no ser firme las resoluciones declarando a la TGSS sujeto pasivo deudor de las deudas que dieron lugar a la inclusión, devenía nula la referida inclusión».

Pero, además, el Alto Tribunal ha señalado que hay muchos más aspectos controvertidos en relación con el artículo 95 bis de la LGT que las cuestiones con interés casacional planteadas. En este sentido, el FJ 4.º de la Sentencia 86/2023 señala lo siguiente:

> El precepto, desde su publicación, ha creado una importante polémica doctrinal, se polemiza desde su naturaleza y carácter, hasta la puesta en cuestión por incidir sobre derechos fundamentales […] Como decimos existe polémica por suscitar la aplicación del precepto numerosas cuestiones vidriosas, desde luego muchas más que las cuestiones de interés casacional que el auto de admisión sugiere, pero sin perjuicio de centrarnos en las mismas, ha de reconocerse que el asunto que nos ocupa es un ejemplo paradigmático de los numerosos problemas que la aplicación de esta figura plantea.

Esta afirmación del TS debería ser suficiente para justificar una reforma del artículo 95 bis de la LGT. A través de ella el legislador debería acomodar dicho precepto a la interpretación que ha realizado el TS del mismo. Pero se tendría que dar un paso más allá, pues se debería aprovechar la ocasión para realizar una reforma más amplia de esta figura, pues, como he señalado reiteradamente en publicaciones anteriores, es posible introducir soluciones que sean más respetuosas con los derechos y garantías de los contribuyentes y que, además, determinarían una mayor eficacia de la publicación de los listados a efectos del cobro de las deudas y sanciones pendientes de pago, que debe ser el objetivo final de la publicación, y no, únicamente el escarnio público de quienes aparezcan en los listados. Así, se ha de realizar una amplia reforma que contemple otras situaciones que se excluyan de la publicación distintas de las previstas en el precepto y de las analizadas por el TS, y se deben introducir modificaciones en aspectos esenciales del procedimiento para llevar a cabo la publicación, su periodicidad y para hacer efectivo el ejercicio del derecho de rectificación, entre otros aspectos. Todas estas cuestiones las he analizado en los dos trabajos anteriores que he publicado sobre esta materia, a los cuales me remito.

Referencias bibliográficas

Cayón Galiardo, A. (2015). La publicación del listado de morosos y de la identidad de los defraudadores a la Hacienda Pública. *Revista Técnica Tributaria*, *111* [Sección Editorial].

García Novoa, C. (2018). *Régimen jurídico de la lista de morosos tributarios: publicación de situaciones de incumplimiento relevante*. Tirant lo Blanch.

Malvárez Pascual, L. A. (2016). *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales*. Aranzadi.

Malvárez Pascual, L. A. (2022). Las reformas introducidas por la Ley 11/2021, de 9 de julio, en la normativa reguladora de los listados de deudores tributarios morosos. En P. Chico de la Cámara y J. Galán Ruiz (Dirs.), *Comentarios a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal* (pp. 539-578). Thomson Reuters Aranzadi.

Mata Sierra, M. T. (2016). La publicación de listas de deudores y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos. En I. Merino Jara y J. Calvo Vérgez (Coords.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*. Huygens.

Olivares Olivares, B. D. (2015). La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales. *Quincena Fiscal*, *11* (BIB 2015\1894).

Sánchez Pedroche, J. A. (2014). Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT. *Revista de Contabilidad y Tributación*, *381*, 5-50.

Tributación | Análisis doctrinal y jurisprudencial

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

La lista de morosos y las liquidaciones vinculadas a delitos tributarios

Análisis de la STS de 2 de febrero de 2023, rec. núm. 5225/2020

Aitor Orena Domínguez

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. UPV/EHU (España)

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2023, rec. núm. 5225/2020 (al igual que otra del mismo tribunal y de la misma fecha, rec. núm. 7918/2020), analiza dos cuestiones en relación con el listado de morosos previsto en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria (LGT): por un lado, su adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que ampara el artículo 18 de la Constitución española y, por otro, si las liquidaciones establecidas por la Administración tributaria al amparo del artículo 250.1 y concordantes de la LGT cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 de la LGT a efectos de la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos. El Alto Tribunal llega a la conclusión de que las liquidaciones vinculadas al delito no cumplen con los requisitos legales exigidos por el artículo 95 bis de la LGT, así como que los mencionados derechos constitucionales pueden quedar vulnerados si la deuda incluida en dicho listado es después anulada administrativa y judicialmente.

Publicado (en avance *online*): 17-03-2023

Cómo citar: Orena Domínguez, A. (2023). La lista de morosos y las liquidaciones vinculadas a delitos tributarios. (Análisis de la STS de 2 de febrero de 2023, rec. núm. 5225/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *481*, 133-140. https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18639

© Centro de Estudios Financieros (17-03-2023)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 2 de febrero de 2023 (rec. núm. 5225/2020 –NFJ088710–) analiza la posible legalidad del acuerdo, adoptado sobre la base del artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por el que se procedió a publicar en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el listado de deudores a la Hacienda pública, entre los que se encontraba una persona física por una deuda de IRPF derivada de una liquidación vinculada a delito (LVD).

A partir de ahí, el objeto del recurso de casación consiste en:

1. Discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal, que ampara el artículo 18 de la Constitución española (CE), de la publicidad que contempla el artículo 95 bis de la LGT.
2. Determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 de la LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración tributaria del Estado.

2. Doctrina del tribunal

El TS se apoya en lo declarado en otras Sentencias de la misma sala y sección de 20 de enero de 2023 (rec. núm. 1467/2021 –NFJ088713–) y de 25 de enero de 2023 (rec. núm. 465/2021 –NFJ088712–)[1] para establecer la siguiente doctrina:

[1] El objeto del recurso de ambas es revisar la incorporación de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) en el listado de deudores relevantes de la Hacienda pública municipal, en relación con las obligaciones tributarias correspondientes a IBI y otros tributos referidos a los inmuebles titularidad de la TGSS y adscritos a la Comunidad de Madrid, sin haber sido abonados por esta.

1. Las liquidaciones establecidas por la Administración tributaria al amparo del artículo 250.1 y concordantes de la LGT no cumplen los requisitos legales del artículo 95 bis de la LGT para que proceda la inclusión del deudor, en caso de impago, en el listado de morosos regulado en el mencionado precepto, dada la instrumentalidad de tales liquidaciones a las resultas de la causa penal.
2. En tales casos, solo la sentencia penal condenatoria por delito contra la Hacienda pública permitiría la inclusión del deudor sometido a esa clase de liquidaciones, con independencia de que la deuda estuviera o no suspendida.

Por dicho motivo, la sentencia de instancia es casada y sustituida por otra que estime el recurso contencioso-administrativo, con anulación del acto de publicación de la lista de deudores, en lo que concierne a la parte recurrente.

3. Comentario crítico

El artículo 95 bis de la LGT permite a la Administración tributaria la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurran determinadas circunstancias. Esta medida fue introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como un reforzamiento de los mecanismos para fomentar el deber general de contribuir del artículo 31 de la CE y de lucha contra el fraude fiscal, como un instrumento preventivo y educativo que coadyuve al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, en la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria, así como en la publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante.

Ahora bien, dicha medida fue desde el principio objeto de críticas en cuanto que podía vulnerar algunos de los derechos recogidos en el texto constitucional, dando lugar a la postre a algunas recientes sentencias del TS, que no solo aclaran las situaciones concretas objeto de los recursos, sino que vienen a establecer las bases para que la inclusión y publicidad de los deudores se lleve a cabo con todas las garantías que, de oficio, deberían ser aplicadas en un estado social y democrático de derecho como el nuestro.

Procedemos a continuación al análisis de la sentencia, haciendo hincapié en las cuestiones con mayor trascendencia, teniendo en cuenta que es el apartado 3 del artículo 95 bis de la LGT el que ha sido objeto de atención y debate:

> 3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no

habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

Las cuestiones con trascendencia tributaria de cara a la resolución del recurso de casación son las siguientes:

1. Naturaleza de las LVD

Las liquidaciones establecidas por la Administración tributaria al amparo del artículo 250.1 y concordantes de la LGT tienen un carácter instrumental a resultas de la causa penal, en cuanto que, dado el régimen legal de dichos artículos, la Administración, en un juicio anticipatorio, conjetural y provisional, pone en conocimiento del juez penal una serie de hechos, en una especie de sistema de compatibilidad entre la sospecha de delito y la fijación de una deuda tributaria. Es decir, el juicio llevado a cabo por la Administración tributaria no deja de ser instrumental, interino y circunstancial, ya que corresponde al juez penal determinar la deuda, así como si se ha cometido o no un delito contra la Hacienda pública.

A partir de ese carácter instrumental, las LVD no cumplen los requisitos legales del artículo 95 bis de la LGT para que proceda la inclusión del deudor, en caso de impago, en el listado de morosos, ya que no constituyen un acto idóneo para crear una deuda tributaria a efectos de su inclusión en dicho listado. Dicho de otro modo, por su vocación instrumental al servicio de una causa penal abierta, en cuanto a su naturaleza, fines y efectos jurídicos, no determinan una deuda tributaria en sentido propio, cuyo impago permita la inclusión del afectado en la lista de morosos.

Estas LVD no constituyen actos propiamente dichos –en el sentido de los respectivos arts. 1 de la Ley 39/2015 y de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción–, ni dicha deuda tributaria se encuentra amparada en la presunción de legalidad de que gozan los actos de la Administración sujetos al derecho administrativo. En consecuencia, tampoco se encuentran investidas de las prerrogativas atribuidas a la Administración con carácter general, al servicio del interés público, en relación con los actos que emite (privilegios de la ejecutividad, ejecutoriedad, presunción de validez, necesidad de impugnación ante una jurisdicción especializada como la contencioso-administrativa para enervar tales presunciones, etc.).

Si se atiende a lo dispuesto en los artículos 250 y 251 de la LGT, se llega a la conclusión de que las liquidaciones practicadas en dichos supuestos son instrumentales, vicarias al servicio de la causa penal y dependientes en todo de la suerte de esta, al margen de la noción de deuda tributaria, a los efectos del artículo 95 bis de la LGT, que solo cabe establecerse por el juez penal al determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda pública. Es más, habrá supuestos en los que no se produce liquidación, por razones ajenas a la voluntad o conducta del sospechoso por delito y, por lo tanto, no podrá figurar en la lista de morosos.

Téngase en cuenta que las LVD son liquidaciones que se remiten al juez penal y, en su caso, se integran y subsumen en la causa que se pudiera abrir, es decir, estimaciones o apreciaciones cuyo objeto es desencadenar, si cabe, ese proceso penal y bajo la potestad del juez, razón por la que no generan deudas tributarias, no son deudas fiscales propiamente dichas, pues su contrariedad a Derecho depende de las resultas del enjuiciamiento penal y su declaración de condena.

Por lo demás, en esa fase de instrucción o juicio, no puede presumirse la existencia de una defraudación fiscal o de una conducta socialmente reprobable, condiciones exigidas por la propia Ley 34/2015 en el preámbulo, para la inclusión en la lista de morosos, porque tales factores aún no se han determinado.

2. Presunción de inocencia

La presunción de validez y eficacia de la deuda tributaria en los supuestos de LVD colisiona con el principio de presunción de inocencia en materia penal previsto en el artículo 24 de la CE, que asiste a todo investigado o encartado en una causa penal.

El hecho de que nos encontramos ante una liquidación que se encuentra vinculada a un delito, y no ante un delito vinculado a una liquidación, conlleva el que el derecho fundamental a la presunción de inocencia solo pueda neutralizarlo un juez penal mediante una sentencia condenatoria firme, en el seno de un proceso público, seguido con todas las garantías y tras la acreditación, mediante prueba lícita, de la comisión de un delito y la determinación de su autor responsable y culpable.

Es decir, las LVD se remiten al juez penal, para que en un proceso penal con todas las garantías se determine la comisión o no de un delito, de ahí que su publicación en la lista de morosos colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia. No olvidemos que las LVD forman parte de una fase de instrucción o juicio, en la que todavía se desconoce si nos encontramos ante una defraudación fiscal o una conducta socialmente reprobable.

3. Publicidad de los datos personales de los condenados por delito contra la Hacienda pública

El régimen legal de publicidad de la identidad de los deudores, en caso de delito fiscal, queda reservado, de modo exclusivo, a las situaciones de sentencia firme condenatoria, sin que baste por tanto la mera liquidación de la deuda expresada en esa LVD. Así, en comparación con el artículo 95 bis de la LGT, el artículo 235 bis de la Ley Orgánica del Poder Judicial garantiza de un modo cualitativamente más intenso el principio del carácter reservado de los datos fiscales:

> Artículo 235 bis.
>
> 1. Es público el acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos previstos en los siguientes artículos:
>
> a) Los artículos 305, 305 bis y 306 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
>
> […]

En materia tan grave como la penal, la publicidad de los datos personales del condenado por delito contra la Hacienda pública en los casos mencionados por los artículos que los tipifican requiere inexcusablemente la condena penal firme, lo que significa que en ningún caso podrán ser objeto de la menor publicidad los datos relativos a los contribuyentes sometidos a un proceso penal en tanto tal condena, en su caso, no tenga lugar.

Resultaría paradójico concluir que el legislador orgánico hubiese extremado las cautelas, no permitiendo explícitamente la publicidad abierta de los datos contenidos en las sentencias condenatorias cuando aún no sean firmes y, sin embargo, desde la LGT se permitiera, sobre la base del simple criterio de la Administración, ordenar la publicación de unas deudas o sanciones, cuestionadas por los interesados y, por tanto, no firmes.

4. Tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión correspondan en exclusiva a la Administración tributaria del Estado

Lo que el artículo 95 bis de la LGT tiene en cuenta para la inclusión en la lista de morosos es la existencia de una deuda o sanción de titularidad estatal. Es decir, se excluyen las deudas –y sanciones– fijadas por las Administraciones autónomas o locales.

Ahora bien, si tenemos en cuenta la naturaleza de las LVD, las mismas no tendrían encaje en el concepto de deuda al que se refiere el mencionado artículo 95 bis de la LGT, pues ni dan lugar a deudas fiscales en sentido propio, ni están investidas de la presunción de legalidad –incompatible con la presunción de inocencia–, ya que es el proceso penal donde debe dilucidarse dicha cuestión.

5. Derecho al honor, intimidad personal y familiar y protección de datos de carácter personal/proporcionalidad/firmeza

El TS considera que el listado de morosos no deja de ser sino una especie de picota o sambenito, y que la inclusión en el mismo exige un juicio de ponderación, en cuanto que la

misma podría vulnerar los derechos al honor, intimidad personal y familiar y protección de datos de carácter personal.

A partir de ahí, remitiéndose a lo declarado en otras Sentencias de la misma sala y sección de 20 de enero de 2023 (rec. núm. 1467/2021 –NFJ088713–) y de 25 de enero de 2023 (rec. núm. 465/2021 –NFJ088712–), considera que no basta con la existencia de una deuda que no esté suspendida, en el caso de que estuviera impugnada o controvertida, pues en ese necesario juicio de ponderación, es cualitativamente mayor el daño que se ocasiona al contribuyente mediante su exposición pública como deudor –o como defraudador, protagonista de una conducta reprobable–, si después es anulada administrativa o judicialmente la actuación de la que dimana la deuda; que el daño que puede ocasionarse con la posposición de la publicación a un momento en que esa deuda fuera ya inamovible.

Irrumpe así el principio de proporcionalidad que, en supuestos como este, se aplica constantemente por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), al formar parte de los principios generales del Derecho de la Unión y que exige mantenerse dentro de

> los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimos perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (Sentencias del TJUE de 13 de noviembre de 1990, Fedesa y otros, asunto C-331/88, apartado 13; y de 12 de julio de 2001, Jippes y otros, asunto C-189/01, apartado 81).

Y es que el demérito y el descrédito del incluido en la lista de morosos sin que la deuda o sanción sea firme, de resultar *a posteriori* incorrecta su publicación, con el consiguiente quebranto reputacional, de consecuencias no solo morales sino también patrimoniales, difícilmente podrían ser suficientemente reparados por la sola declaración de la incorrecta inclusión en la citada lista.

De ahí que las Administraciones públicas deben hacer un uso extraordinariamente prudente, ponderado y diligente del instrumento que ofrece el artículo 95 bis de la LGT, en cuanto que, como se infiere de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a los efectos de la protección de datos no caben automatismos, de modo que esta figura ha de ser interpretada acorde con las libertades y derechos de los contribuyentes.

El TS concluye señalando que a pesar de que la LGT no prevea de forma explícita la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas en la lista de morosos sean firmes, ello no puede ser obstáculo a que deba concurrir dicho requisito, pues, de lo contrario, no cabría sino cuestionar la constitucionalidad de la propia LGT sobre la base de una

posible vulneración de la privacidad o por manifiesta infracción del principio de seguridad jurídica que, además, de previsto en el artículo 9.3 de la CE, constituye una de las prioridades de dicha LGT.

No queda, pues, sino subrayar que en la prevención y lucha contra el fraude fiscal, a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, en la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria, así como en la publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante, no cabe la utilización de instrumentos que menoscaben derechos constitucionales.

Tributación | Análisis doctrinal y jurisprudencial

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

De nuevo sobre las becas ICEX y la residencia fiscal

Análisis de la SAN de 23 de mayo de 2022, rec. núm. 1066/2020

Alejandro Jiménez López

Abogado

Doctorando en Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Barcelona (España)

Extracto

En la sentencia comentada, la Audiencia Nacional (AN) vuelve sobre el controvertido tema de las becas del Instituto de Comercio Exterior (ICEX), y en este caso dirime acerca de la devolución solicitada por el recurrente de las retenciones practicadas por el ICEX sobre la beca para su formación. Se discute sobre la sujeción (y consiguiente retención) o, por el contrario, la exención de la beca en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR). Asimismo, se plantea la cuestión sobre la posible discriminación por no aplicar el criterio del Tribunal Supremo (TS) que resolvió que los becarios del ICEX no tenían que tributar ni por el IRNR ni por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

La Sala califica las becas del ICEX como retribuciones públicas satisfechas por la Administración española, y, por tanto, rendimientos de trabajo que tributan en España, lo cual puede resultar discutible por no realizar el becario ningún trabajo en beneficio del ICEX, sino que el objetivo de la beca es servir de ayuda para los gastos de mantenimiento y estudios con finalidad formativa del becario. En el presente comentario nos centraremos en este tema y, además, al poner en contexto la sentencia de la AN con algunos pronunciamientos del TS acerca de las becas ICEX, surgen algunas críticas al posible agotamiento del criterio del centro de intereses económicos a la hora de fijar la residencia habitual, pudiéndose tratar de trazar un cambio legislativo hacia el centro de intereses vitales erigido por el Modelo de Convenio de la OCDE y recogido en la mayoría de los convenios de doble imposición.

Publicado: 05-04-2023

Cómo citar: Jiménez López, A. (2023). De nuevo sobre las becas ICEX y la residencia fiscal. (Análisis de la SAN de 23 de mayo de 2022, rec. núm. 1066/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *481*, 141-152. https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18725

© Centro de Estudios Financieros (05-04-2023)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

1. Supuesto de hecho

La Audiencia Nacional (AN) ha dictado una Sentencia, de fecha 23 de mayo de 2022, en el recurso número 1066/2020 (NFJ088006), en la que desestima las pretensiones del recurrente encaminadas a obtener una devolución en sede del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) sin establecimiento permanente, como causa de las retenciones practicadas por el Instituto de Comercio Exterior (ICEX), en el ejercicio 2014 por la beca concedida por la entidad pública en la Oficina Económica y Comercial de España en Bogotá (Colombia). Se debate también si existe discriminación por no aplicar el criterio del Tribunal Supremo (TS) en relación con estas becas.

Trae causa de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 21 de julio de 2020, por la que se desestimó una reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de fecha 26 de marzo de 2019, que estimaba en parte la devolución solicitada por el IRNR, sin establecimiento permanente, correspondiente al ejercicio 2014, acordando la devolución parcial de la suma correspondiente a las retenciones practicadas.

2. Doctrina del tribunal

El conflicto planteado en sede del órgano judicial hace referencia a la no sujeción de la beca al IRNR, lo que comportaría la no existencia de obligación de retener y procedencia de la devolución íntegra; y, por otro lado, se discute la exención con base en los artículos 7 j) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), y 14.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR).

Primeramente, la AN descarta plenamente la no sujeción al IRNR puesto que la beca es un rendimiento del trabajo sujeto al IRNR en virtud del artículo 13.1 c).2.º del TRLIRNR al tratarse de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española[1]. Aquí la Sala lo pone en relación con el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Colombia, en concreto el artículo 19 (estudiantes) que dispone que esas cantidades «no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado». Por tanto, Colombia no puede gravar la beca dado que esa persona ha sido residente en España inmediatamente antes de llegar al otro Estado contratante (Colombia).

En lo relativo a la exención, la AN considera que, a pesar de ser una beca satisfecha por una Administración pública a una persona física, no procede porque la beca no se enmarca en un plan anual de cooperación internacional aprobado en el Consejo de Ministros, que es el tercer requisito exigido por el artículo 14.1 b) del TRLIRNR.

Al igual que el TEAC, la AN desestima el recurso y considera que las becas otorgadas por el ICEX son retribuciones públicas satisfechas por la Administración española y, por ende, se consideran rendimientos de trabajo que tributan en España salvo que el trabajo se preste de manera íntegra en el extranjero y que se encuentren sujetos a un impuesto análogo de naturaleza personal en el Estado donde se prestan.

3. Comentario crítico

3.1. Delimitación conceptual del término becas y retribuciones públicas

Primeramente, cabe señalar la controversia que puede generar la calificación que hace la AN del concepto «retribución pública», pues en la sentencia se habla indistintamente de retribución pública y de beca. Esta calificación hace que colisione el artículo 13.1 c) del TRLIRNR que regula las retribuciones públicas satisfechas por la Administración española, y que se entienden como rentas obtenidas en territorio español con el artículo 14.1 b) del TRLIRNR encargado de declarar las becas como rentas exentas.

[1] El artículo 13.3 del TRLIRNR establece que para la calificación de los distintos conceptos de renta se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en la LIRPF, y concretamente el artículo 17.2 h) de la misma, considera las becas como rendimientos del trabajo.

Visto esto, podríamos señalar que la AN califica como «no relevantes» unos argumentos que, a mi parecer, sí que lo son, pues tienen distinta naturaleza las cantidades que se abonan en concepto de beca y las satisfechas en concepto de retribución. Así lo manifiesta el recurrente, quien sostiene que la beca no puede considerarse una «retribución pública» al no existir relación laboral o de dependencia, no concurriendo por tanto las notas de sujeción especial a las normas funcionariales.

Ciertamente compartimos la argumentación del recurrente, pues según la Real Academia Española (RAE) «retribuir» es «recompensar o pagar un servicio, favor, etc.», mientras que define la «beca» como una «subvención para realizar estudios o investigaciones», y la definición de «subvención» es una «ayuda económica que se da a una persona o institución para que realice una actividad considerada de interés general». Si estudiamos estas definiciones desde un punto de vista etimológico, debemos atender al origen de las palabras como acabamos de hacer acudiendo a las definiciones que da la RAE, y que dejan clara la diferencia entre ambos conceptos.

Este tema es una de las zonas grises del derecho del trabajo y así lo han hecho notar Ortega Lozano y Guindo Morales (2019, p. 88). Si atendemos al tenor literal de los conceptos, la beca no recompensa ni paga ningún servicio prestado por el becario, sino que se trata de una ayuda para realizar actividades formativas. Esto obedece a una interpretación literal de las normas jurídicas. Es decir, si los términos de la ley son claros, se ha de estar al sentido gramatical, pues como dispone el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por remisión al artículo 3.1 del Código Civil (CC) «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras».

En el ámbito tributario, Badás Cerezo y Marco Sanjuán (2015) señalan lo siguiente:

> [l]a inclusión genérica de las becas entre los rendimientos del trabajo plantea la duda acerca de la posible consideración de alguna beca como rendimiento de naturaleza distinta a la de rendimiento del trabajo […] aunque se refieren a la antigua normativa, tienen plena vigencia.

Como precisan Ortega Lozano y Guindo Morales (2019, p. 93),

> se otorga una beca económica en beneficio formativo del becario y no para que reciba unos servicios quien la concede; precisamente por ello, la beca no es la contraprestación de la actividad que se presta. Una beca no se otorga a cambio de unos servicios. Lo cual lleva a tener que analizar, en cada caso conflictivo, si la aparente beca se ha otorgado con una finalidad propia de esa naturaleza o su verdadera razón radica en obtener unos servicios que se retribuyen con aquella y se califican como beca a fin de no quedar sujetos al régimen jurídico propio del contrato de trabajo.

Para Cristóbal Roncero (2014, p. 23),

> [n]o basta, pues, con que la beca ayude a formar, sino que esa ha de ser la finalidad por la que se concede (y no la de que el becario atienda unos servicios); para esta última finalidad existen unas modalidades contractuales específicas denominadas contratos de trabajo de carácter formativo: contrato para la formación y el aprendizaje o contrato en prácticas.

Por ello, debemos acudir a la Orden ICT/100/2020, de 31 de enero, publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE núm. 34, de 8 de febrero de 2020), que regula el Programa de Becas de Internacionalización Empresarial de ICEX España Exportación en Inversiones, EPE, MP, la cual señala que se trata de una ayuda económica para la realización de las acciones formativas del becario en sus distintas fases. El artículo 2 de esta orden regula el régimen de concesión de las ayudas, y dispone en su tercer párrafo que «… [l]a cantidad que se abone a los becarios en ningún caso tendrá la consideración de salario o remuneración, sino de ayuda económica para formación». Vemos que la orden habla de remuneración, y uno de los sinónimos que podemos encontrar de ese término es «retribución», por tanto, esa cantidad en ningún caso puede considerarse remuneración o retribución por disposición expresa de la orden ministerial.

Esto es, la propia orden ministerial reconoce que la beca no tiene la consideración de salario, sino que es concedida en interés del propio beneficiario, siendo incompatible con la existencia de un contrato de trabajo y no supone la prestación de servicios profesionales, por lo que no es de aplicación la exención por retribuciones obtenidas por trabajos realizados en el extranjero[2].

Por su parte, la AN despacha rápido el asunto aludiendo a que el concepto de retribución pública del TRLIRNR no atiende a relaciones laborales o estatutarias y únicamente atiende al artículo 13.3 del TRLIRNR. Si bien es cierto que ese precepto dispone que «la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo» y en su defecto remite a la LIRPF que lo define como rendimientos del trabajo en su artículo 17.2 h), se debería clarificar esta cuestión pues puede abrir una vía de litigiosidad.

Si bien es cierto que no es necesario que exista una relación laboral o estatutaria para que las rentas obtenidas por el contribuyente se califiquen como rendimientos del trabajo, sí que hay que atender a la finalidad de las cantidades abonadas, pues si esos rendimientos derivan del trabajo personal del contribuyente (y no tengan el carácter de rendimientos

[2] Recordemos que las órdenes ministeriales son reglamentos dictados por el Gobierno, junto con otras disposiciones como los reales decretos, las órdenes de comisiones delegadas, las circulares y las instrucciones, entre otras.

de actividades económicas) serán rendimientos del trabajo, pero estas becas concedidas por el ICEX se corresponden con ayudas para la formación.

Siendo esto así, se debe realizar una ponderación del interés o beneficio mayor. Es decir, atendiendo a las circunstancias de cada caso en concreto, se deberá determinar si la beca posee un mayor carácter formativo, o si, por el contrario, su razón radica en la obtención por la empresa de unos servicios que se retribuyen con aquella y se califican como beca a fin de no quedar sujetos al régimen jurídico propio del contrato de trabajo o relación laboral como indica Cristóbal Roncero (2014, p. 264).

El *Manual Práctico Renta 2021*[3] señala que «[s]on rendimientos de trabajo las becas a las que no resulte aplicable la exención»[4]. Por tanto, si interpretamos esta afirmación en un sentido negativo, se podría desprender que, si les resulta de aplicación la exención, podrían no considerarse rendimientos del trabajo. A modo de ejemplo, Ruiz Garijo (1999) ya aludió al evidente «carácter restrictivo del precepto» refiriéndose al artículo 7 de la LIRPF.

Además, si nos fijamos en el artículo 8 de la Orden ICT/100/2020 que regula el régimen jurídico de las becas, señala que estas se regirán, además de por las bases reguladas en esta orden y su convocatoria, por lo dispuesto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Pública; la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público; la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria; la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. Visto esto, todo apunta al régimen público de estas ayudas, lo cual conduce a la exención de las becas, y a la posible no calificación como rendimientos del trabajo. De esto se desprende que nuestro argumento únicamente podría llegar a aplicarse a becas públicas, que son las concedidas por entidades sin fines lucrativos y las que otorgan las fundaciones bancarias.

---

[3] https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Biblioteca/Manual/Practicos/IRPF/IRPF-2021/ManualRenta2021_es_es.pdf

[4] Recordemos que el artículo 7 j) de la LIRPF declara exentas las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan. También están exentas, en los términos del artículo 2 del Reglamento del IRPF las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

Con base en la diferenciación en cuanto a la exención, para Calvo Ortega (1999, p. 44) «lo único que debe considerarse es la percepción de la beca, su finalidad y la capacidad económica del becario». Así la Sentencia del TS 4570/1998, de 7 de julio (Sala de lo Social), indica que «[l]a finalidad perseguida en la concesión de becas no estriba en beneficiarse de la actividad del becario, sino en la ayuda que se presta en la formación profesional», y la orden mencionada anteriormente, en su artículo 1, segundo párrafo, señala que «la finalidad última será la de la inserción laboral de los becarios» ratificando así su carácter de ayuda y, en consecuencia, no retribución de los servicios prestados por el becario.

Todo apunta a que las becas del ICEX no retribuyen unos servicios prestados por el becario al ICEX, sino que se trata de ayudas para su formación. Si analizamos las funciones de un becado por el ICEX, este no realiza ningún trabajo del que se beneficie la entidad pública, sino que este organismo destina una ayuda al becario para que cubra sus gastos de mantenimiento, estudios o formación para así poder proseguir con su carrera académica y gozar de oportunidades profesionales ayudándole a conseguir empleos estables, cualificados y de calidad. Por ello, resulta más que cuestionable la calificación que hace la AN como retribuciones públicas de estas cantidades satisfechas a los becarios.

3.2. Aspectos a tener en cuenta sobre la residencia fiscal

En 2017 hubo diversas Sentencias del TS (1850/2017, 1860/2017 y 1834/2017, de 28 de noviembre; o 1967/2017, de 14 de diciembre, entre otras) que traían causa de las becas del ICEX las cuales comportaban una permanencia fuera de España durante más de 183 días. Pese a que esos pronunciamientos atendían a la concurrencia de los elementos para que se considere a alguien residente habitual en España y sobre el concepto de ausencias esporádicas, la Sala también tuvo la oportunidad de señalar la finalidad formativa de la beca.

A mi parecer[5] del análisis de estas sentencias se puede extraer un argumento bajo el que se puede defender la pretensión de que, a pesar de obtener la mayor parte de renta en España o que la mayor parte de renta obtenida sea de fuente española, si no se cumplen los días de permanencia fijados por la LIRPF, a juicio de los tribunales, no se puede entrar a atribuir la residencia fiscal española a ese sujeto.

Esto es, aceptado, como sucede en estos casos, que a pesar de que la mayor parte de renta sea de fuente española, no se es residente fiscal, se puede extraer la conclusión de que prevalece la permanencia. Este criterio es defendible desde mi punto de vista, ya que

[5] Defendí esta misma opinión en Jiménez López (2019, p. 13), tras el análisis de la misma Sentencia del TS 1850/2017, de 28 de noviembre, citada en la Sentencia de la AN objeto de análisis en el presente comentario.

la omisión de entrar en ese análisis hace pensar que pasa a un segundo plano[6]. En este sentido Cubero Truyo (1995, p. 104) señaló que en la práctica se recurre a la base de la actividad empresarial como criterio clarificador del concepto de residencia, nunca en primera instancia, sino solo subsidiariamente en caso de duda[7].

Esto nos puede llevar a considerar, de manera aventurada, que se da cierta preeminencia al criterio de la permanencia, puesto que tanto en esas sentencias del TS como en la de la AN aquí comentada, se desprende que toda la renta, o la mayor parte de renta es obtenida en España o bien es de fuente española, y sin embargo como *a priori* no se cumple la permanencia en España, no se entra a examinar la residencia fiscal del sujeto por entender que la beca comporta una «exigencia indeclinable de cuya concesión es el desarrollo de una actividad formativa en el país de destino al que la beca se refiere» y que por ello se «rebasa ampliamente el plazo de 183 días de permanencia». A mi entender, como sostiene Martín Queralt (1998, p. 86) «[l]a *ratio legis* del concepto es clara: se trata de una medida cautelar que establece la sujeción a la Hacienda Pública española de rentas obtenidas por personas que, aun no teniendo la residencia habitual en España, tienen en nuestro territorio la fuente principal de sus rentas», es decir, además de tratarse de una medida para evitar el fraude, es una forma sencilla de someter a tributación las rentas mundiales obtenidas por el obligado tributario en España.

A esto le añadimos el hecho de que si interpretamos literalmente la norma (al igual que con las becas), el artículo 9.1 de la LIRPF dispone que «[s]e entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español», esa habitualidad únicamente puede referirse a la permanencia, puesto que como indicó Cubero Truyo (1995, p. 98), esa referencia conlleva necesariamente la estancia preponderante, habitual, en territorio español[8], pareciendo por tanto que el criterio económico es subsidiario.

Acogiendo la interpretación del autor, esa adjetivación como «habitual» convendría suprimirla si realmente se quiere pretender esa alternatividad de criterios, puesto que la adjetivación sirve a la especialización del concepto ligándolo a la permanencia.

A nuestro parecer, aludir al simple criterio económico tiene debilidades. Una es la contraposición frente al histórico criterio de la permanencia[9], el cual ha sido el criterio clásico

---

6 Ahora bien, a veces de manera interesada se hace prevalecer este criterio aun cuando la permanencia en España es reducida y mínima frente a la estancia en otros países.

7 En idéntico sentido se pronunció Carbajo Vasco (1990, p. 67). Además, otros autores como Martín Queralt (1994, p. 67) se refirieron ya a que «la indeterminación del concepto es evidente», resultando por ello un criterio de aplicación dudosa, y mostrándose ciertamente escéptico con la validez de este elemento como criterio de determinación de la residencia.

8 Esta idea ya fue criticada por la doctrina en su introducción, como Cubero Truyo (1995, p. 98) quien consideró que este factor económico se muestra absolutamente independiente respecto a la idea usual de residencia, vinculada a la permanencia en el territorio.

9 La presencia física en el territorio de un país es un criterio al que se acude desde antiguo con la finalidad de determinar la residencia fiscal en ese Estado como precisó Uckmar (1956).

para determinar la residencia habitual. Por otro lado, buena parte de la doctrina[10] alude a la insuficiencia del centro de intereses económicos por no acoger la definición de centro de intereses vitales (art. 4.Dos a) del Modelo de Convenio de la OCDE –MC OCDE–) que, junto con las relaciones económicas, incluye las relaciones personales más estrechas[11]. Esas relaciones más estrechas podrían traer causa del concepto del derecho romano «domicilium» que aunaba ambos elementos, pues aludía al lugar donde uno vive (permanencia) y a su vez donde tiene la voluntad de asentar sus cosas personales con la finalidad de permanecer allí (centro de intereses vitales)[12].

Además, la doctrina hace referencia a la insuficiencia del criterio económico, debido a que de la variedad de factores que determinan las relaciones personales, únicamente menciona a la familia nuclear, lo que conlleva que en lugar de acudir a una visión global de ambas relaciones (económicas y personales), se hace de manera separada y se minusvalora lo personal, pues el criterio económico es autosuficiente para determinar la residencia fiscal, mientras que el personal es una mera presunción. Esta interpretación dista de la que hace el MC OCDE, puesto que ciertamente de los comentarios a este precepto giran en torno a la integración social y personal del sujeto, donde ostente el centro de vida personal y familiar. A su vez, queda fuera de dudas que el centro de intereses vitales engloba el elemento económico, el cual deberá conjugarse con el resto de elementos que integren la vida cotidiana[13].

---

[10] Entre otros autores que critican esa falta, están González Poveda (1992), Domínguez Rodicio (1991) o Baena Aguilar (1994).

[11] Si bien es cierto que esa mención a las relaciones personales aparece en el artículo 9.1 de la LIRPF cuando se alude a la residencia habitual en España del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel, calificada como presunción de residencia.

[12] Esta es la famosa regla de Servio-Ulpiano, «domicilium est, ubi quis degitet rerum suarum summam constituit eo consilio, ut ibi meneat» («el domicilio es el lugar donde uno vive y tiene a voluntad el conjunto de sus cosas, con el fin de permanecer allí»). En el Codex de Justiniano se encuentra una definición muy parecida: «Domicilium est ubi quis degit rerunmque suarum summam constituit eo consilio, ut ibi maneat» (Codex, Lib. X, Título XXXIX, Ley 7), de traducción similar. Esto se extrae del Auto de la Audiencia Provincial de Lleida (Sección 2.ª, Sala de lo Civil), 109/2021, de 9 de septiembre (rec. 519/2021). A pesar de ser un pronunciamiento de la jurisdicción civil, el razonamiento es plenamente aplicable al ámbito tributario.

[13] En este sentido, ha habido cierto revuelvo a raíz de una reciente nota de prensa del diario *Expansión* de 25 de enero de 2023 titulada «Hacienda rastrea los móviles para vigilar la residencia fiscal». Entre otras herramientas, se destaca que se empleará la geolocalización del móvil, redes sociales, movimientos de tarjetas, facturas abonadas o suministros de la vivienda para vigilar la residencia fiscal. Esto no es algo nuevo, puesto que ya en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021 se preveía la utilización del *big data* para «efectuar de manera sistemática el análisis de residencia, sobre contribuyentes que figuran como no residentes en las bases de datos tributarias». Aducen que el análisis de esos datos les «ha permitido obtener, en su caso, los indicios necesarios para poder determinar la presencia durante más de 183 días en territorio español, la existencia en nuestro país de un centro de intereses económicos relevante y operativo, así como la existencia de relaciones familiares que permitan inferir la residencia en España». La utilización de estos elementos me parece adecuada para conocer la verdad material, ahora bien, siempre se tiene que velar por los derechos de los contribuyentes y por no violar la protección de datos personales. De idéntica manera se tiene que tener cuidado con que no siempre se puede identificar

Y es que quizás esta omisión, por llamarlo de alguna manera, a pronunciarse sobre la obtención de la renta, nos lleva a pensar, como sostiene Cubero Truyo (1995, p. 100), en que la idea del centro de intereses vitales sí está latiendo en nuestra normativa, aunque no se haya hecho patente. Y esto, como señala García Carretero (2018), es debido a que entre los vínculos sustanciales deberían recogerse elementos de carácter familiar y económico, así como la existencia de una residencia previa de larga duración[14]. De hecho, la noción de residencia habitual radica en la integración real de la persona en un medio social concreto, esto es, el arraigo entre una persona y el medio social donde vive, allá donde tenga la vinculación más estrecha será donde tenga su residencia.

La cuestión es que, tanto en el caso objeto de estudio, como en las sentencias del TS mencionadas, la obtención de renta es única y exclusivamente de fuente española, pues proviene de una beca del ICEX, y, aun así, por no cumplir los 183 días de permanencia en España, se considera a los becarios como no residentes. Por ello, se podría entender para otros supuestos, que, pese a que la obtención de renta provenga mayoritaria o únicamente de fuente española, no puede pretenderse por ese mero criterio economicista considerar como residente a un sujeto si no cumple la permanencia[15].

No obstante, habrá que esperar algún supuesto en el cual la Administración discuta la permanencia, y por ello pueda contraponer los dos criterios, enfrentando las pretensiones que favorezcan a cada uno de ellos, y pudiendo entrar a discernir cuál es más determinante, sin perjuicio de que deberá analizarse caso por caso debido a que se trata de una materia enormemente casuística[16]. Será entonces cuando el tribunal enfrente esa permanencia

---

al usuario real de una plataforma, ya que, por ejemplo, en el caso de personas de renombre (deportistas, actores, etc.), es habitual que la cuenta la gestione un *community manager*, pero a su vez el titular haga uso de esa cuenta a nivel personal, teniendo ambos acceso, lo cual puede llevar a posibles equívocos y que será sin duda un foco de litigiosidad.

14 Considero que atender únicamente a lo económico puede desnaturalizar la norma, pues supone atraer supuestos de tributación a España con base en la mera alegación de que es donde se genera la mayor obtención de renta, y, sin embargo, los tribunales eluden pronunciarse en relación con ese tema, lo que debería conllevar un cambio legislativo que se dirigiera a conseguir una mejor regulación de un tema tan complejo como es la residencia fiscal. En este sentido se pronuncian Alonso González *et al.* (2013, p. 113) al indicar que la remisión del artículo 12 de la LGT al artículo 3.1 del CC significa «un rechazo formal a cualquier criterio de interpretación económica» de la norma. En sentido contrario, atender únicamente a la presencia física en un país supondría también desnaturalizar la finalidad de la norma, pues las relaciones y manera de vivir han cambiado mucho con los nuevos modelos de negocio.

15 No olvidemos que en no pocas ocasiones la Agencia Estatal de Administración Tributaria trata de ejercer una *vis atractiva* hacia el estado español, aplicando una especie de criterio expansivo de lo económico para que el sujeto se considere residente fiscal español y, por consiguiente, tribute por su renta mundial en España. Produciéndose así el paradigma clásico que señala Cañal García (2014) acerca de que «en la relación tributaria existen dos sujetos: la Administración, que pretende maximizar la recaudación, y el contribuyente, que procura pagar lo menos posible».

16 Es cierto que en nuestro derecho no existe una definición legal de la «residencia habitual», puesto que ni siquiera en los tratados europeos existe dicha definición. Esa falta de definición se debe a que la residen-

contraponiéndola al aspecto económico, y ver entonces qué interpretación realiza la Sala y si se decanta por señalar algún criterio como preferente o con mayor preponderancia, y ver la interacción con el centro de intereses vitales que, como hemos señalado, engloba el aspecto económico.

Referencias bibliográficas

Alonso González, L. M., Casanellas Chuecos, M. y Tovillas Moran, J. M. (2013). *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. (2.ª ed.). Atelier.

Badás Cerezo, A. y Marco Sanjuán, J. A. (2015). *Renta y patrimonio 2015*. Lex Nova-Thomson Reuters.

Baena Aguilar, A. (1994). *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Aranzadi.

Calvo Ortega, R. (1999). Hecho imponible: no sujeción. Exenciones: sujetos pasivos (Artículos 1 a 14). En J. L. Muñoz del Castillo (Coord.), *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (pp. 19-56). (1.ª ed.). Lex Nova.

Cañal García, F. J. (9 de septiembre de 2014). Los contribuyentes quieren cumplir mejor y la Administración inspeccionar menos. *Blog de la Revista Catalana de Dret Públic*. https://eapc-rcdp.blog.gencat.cat/2014/09/09/los-contribuyentes-quieren-cumplir-mejor-y-la-administracion-inspeccionar-menos-francisco-jose-canal-garcia/

Carbajo Vasco, D. (1990). El nuevo tratamiento de los no residentes en el nuevo Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, *2*, 61-70.

Cristóbal Roncero, R. (2014). Becas y estudiantes en prácticas. *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, *113*, 261-284.

Cubero Truyo, A. (1995). La base de la actividad empresarial como criterio determinante de la residencia a efectos del IRPF. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, *5*, 97-106.

Domínguez Rodicio, J. R. (1991). Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Impuestos*, *21*.

García Carretero, B. (2020). Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF. *Quincena Fiscal*, *8*, 59-81.

González Poveda, V. (1992). La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991. *Revista Española de Derecho Financiero*, *75*, 419-440.

Jiménez López, A. (2019). *Dictamen Jurídico de Derecho Fiscal. Caso 2A*. (Trabajo Fin de Máster de la Abogacía). http://hdl.handle.net/2445/145861

cia habitual sustituyó al domicilio como punto de conexión, ya que este se define de manera diferente en cada país, y la residencia habitual es adaptable a las diferentes circunstancias de hecho que se den, siempre centrándose en el centro de vida de la persona, siendo de suma importancia el contexto social, es decir, la integración de la persona en un entorno social y familiar.

Martín Queralt, J. M. (1994). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Curso de Derecho Tributario*. Marcial Pons.

Martín Queralt, J. M. (1998). *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*. (14.ª ed.). Marcial Pons.

Ortega Lozano, P. G. y Guindo Morales, S. (2019). La delgada línea divisoria entre una relación laboral asalariada y la remuneración o contraprestación económica del becario como zona gris del Derecho del Trabajo. *Revista Española de Derecho del Trabajo*, *218*, 87-126.

Ruiz Garijo, M. (1999). Régimen fiscal de las becas privadas en el IRPF. A la luz de la Resolución del TEAC de 4 de diciembre de 1998. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* [parte Estudio].

Uckmar, V. (1956). Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, *24*(VI).

Contabilidad | Estudios
ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

Análisis descriptivo de los honorarios de auditoría en España entre 2018 y 2020

Diego Carrasco Stoetzer (autor de contacto)
Universidad Autónoma de Madrid (España)
diegocarrasco155@gmail.com | https://orcid.org/0000-0003-1589-1945

Andrea Dumont García
Universidad Autónoma de Madrid (España)
andreadg21@gmail.com

Hugo Arribas Martínez
Universidad Autónoma de Madrid (España)
hugoarribasmar@gmail.com

David Arenal Soto
Universidad Autónoma de Madrid (España)
darenalsoto@icloud.com

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Emilio Álvarez Pérez-Bedía, don Macario Cámara de la Fuente, doña María José Lázaro Serrano, don Félix Javier López Iturriaga y doña Mercedes Ortega Matesanz.

Extracto

La auditoría de cuentas en España es una de las actividades más reguladas por el supervisor. Las sucesivas reformas legales han restringido la práctica de auditoría, provocando voces críticas entre los profesionales del sector. En este trabajo tratamos de dar respuesta al estado de los honorarios pagados en España entre 2018 y 2020. Se evalúa el comportamiento de los honorarios de auditoría en función de variables como el ámbito geográfico, el estado de cotización y el volumen de negocios de la entidad auditada y la concentración del mercado de auditoría. Nuestros resultados muestran la existencia de una prima en los honorarios facturados por las Big4, así como diferencias significativas entre las distintas comunidades autónomas y sectores de actividad. Los resultados del análisis permitirán a las entidades reguladoras y profesionales comprender mejor el estado de los honorarios de auditoría en España.

Palabras clave: honorarios de auditoría; sector de la auditoría; auditoría en España.

Recibido: 04-05-2022 / Aceptado: 08-09-2022 / Publicado (en avance *on-line*): 17-03-2023

Cómo citar: Carrasco Stoetzer, D., Dumont García, A., Arribas Martínez, H. y Arenal Soto, D. (2023). Análisis descriptivo de los honorarios de auditoría en España entre 2018 y 2020. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *481*, 153-192. https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18637

© Centro de Estudios Financieros (17-03-2023)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

Study of the Spanish audit fees between 2018-2020

Diego Carrasco Stoetzer (corresponding author)

Andrea Dumont García

Hugo Arribas Martínez

David Arenal Soto

This paper has been selected for publication by: Mr. Emilio Álvarez Pérez-Bedía, Mr. Macario Cámara de la Fuente, Mrs. María José Lázaro Serrano, Mr. Félix Javier López Iturriaga and Mrs. Mercedes Ortega Matesanz.

Abstract

The Audit Industry in Spain is one of the most supervised by the regulator. Critics have been raised by the professionals in this sector due to the increasing restrictions placed on audit practices. The purpose of this paper is to give an overview of the audit fees paid in Spain between 2018 and 2020. Using variables such as the geographical dimension, the listing status and turnover of the audited company and the market concentration we will analyze the evolution of audit fees. Our results show the existence of an audit premium for Big4 audit fees, pointing significant differences among industries and geographical localization. The results of said analysis will allow a better understanding of the state of the audit fees in Spain for both regulators and professionals.

Keywords: audit fees; audit market; audit market in Spain.

Received: 04-05-2022 / Accepted: 08-09-2022 / Published (online preview): 17-03-2023

Citation: Carrasco Stoetzer, D., Dumont García, A., Arribas Martínez, H. y Arenal Soto, D. (2023). Análisis descriptivo de los honorarios de auditoría en España entre 2018 y 2020. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *481*, 153-192. https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18637

Sumario

1. Introducción
2. Objetivo y motivación
   2.1. Objetivo general y motivación
   2.2. Objetivos específicos
3. Normativa y doctrina aplicables
   3.1. Normativa de aplicación
4. Metodología
   4.1. Justificación estadística
   4.2. Justificación de las variables
   4.3. Obtención de los datos
5. Contexto macroeconómico
6. Resultados
   6.1. Comparación entre el nivel de honorarios percibidos por la auditoría de sociedades cotizadas contra sociedades no cotizadas
   6.2. Análisis de la concentración de los honorarios
   6.3. Impacto del volumen de la cifra de negocios sobre el nivel de honorarios percibidos en el periodo comprendido entre 2018 y 2020
      6.3.1. Grandes empresas
      6.3.2. Medianas empresas
      6.3.3. Pequeñas empresas
      6.3.4. Microempresas
7. Conclusiones

Referencias bibliográficas

1. Introducción

La auditoría ha sido de manera histórica una actividad clave para el desarrollo económico. A través de su labor, los auditores dan seguridad a los inversores y acreedores sobre la situación de las empresas con las que interactúan.

Dada la importancia de su actuación, es fundamental que los auditores y las firmas de auditoría cumplan unos estrictos códigos éticos que aseguren su independencia de las entidades auditadas. Sin esta independencia, el informe que recoge la opinión del auditor sobre los estados financieros de la compañía no tendría sentido alguno. El legislador, en su búsqueda constante de proteger a la parte más débil –en este caso terceros que interactúen con las empresas auditadas–, y especialmente a raíz de los escándalos –como el de ENRON–, ha reforzado el sistema de garantías que regula la práctica de la auditoría. El Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC) publicado en el BOE de 4 de noviembre de 2021 es la última pieza legislativa que normaliza la profesión.

La auditoría es una actividad que acompaña al desarrollo mismo de la economía. En España, la primera regulación significativa surge en 1988 con la Ley de Auditoría 19/1988 del 12 de julio, que obligaba a los auditores a inscribirse en el Registro Oficial de Auditores (en adelante ROAC), dependiente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Esta ley surge como necesidad de adaptar la Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984, del Consejo Europeo. La Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo de 2006, del Consejo Europeo, y los múltiples escándalos relativos a la auditoría trajeron cambios en el sector y provocaron un incremento de las competencias del ICAC. La Ley 12/2010, de 30 de junio, de Auditoría de Cuentas, supuso una homogeneización de los informes de auditoría y los procesos de la auditoría y profundizó en materia de la independencia del auditor. Esta evolución de la legislación culmina con la Ley 22/2015, de 20 de junio, de Auditoría de Cuentas, el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. El TRLAC reúne todas las modificaciones introducidas por la Unión Europea a la regulación de la profesión de auditoría y los requerimientos fomentados por las diversas leyes que regulan el sector económico español (Hernández González y García Domonte, 2019, pp. 20-39). Cabe destacar que a efectos de este trabajo no se considerará el impacto que ha tenido el RLAC de 2021 sobre el sector dado que queda fuera del periodo de análisis.

Uno de los impactos más significativos de la LAC de 2015 en el ejercicio de la auditoría es el endurecimiento de las medidas encaminadas a garantizar la independencia de los profesionales, principalmente la obligación de rotar auditores, la creciente lista de incompatibilidades y un sistema más estricto de salvaguardias.

Estos cambios en la normativa pretenden incrementar la confianza del mercado en la profesión. Ahora bien, ha provocado fuertes críticas entre los profesionales que desempeñan la actividad, dado que el aumento de la regulación, el endurecimiento de los requisitos exigidos para auditar y el creciente control por parte del organismo supervisor están creando barreras a la libre competencia y provocando una caída de la rentabilidad de las auditoras, ya que es necesario asignar más recursos a cada proyecto, pero sin poder repercutir el incremento subsiguiente de los costes en los honorarios.

2. Objetivo y motivación

2.1. Objetivo general y motivación

El objetivo del presente trabajo consiste en realizar un análisis descriptivo de los honorarios de auditoría pagados en España, con el propósito de extraer conclusiones sobre si existen o no diferencias significativas en función de variables como el perfil de la empresa auditada, si cotiza o no, o si afecta al sector de actividad de la empresa auditada, entre otras.

El XXIV Congreso Nacional de Auditoría, celebrado en octubre de 2018, trató diversos temas que afectaban al futuro del sector. Uno de ellos fue el impacto de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, y el RLAC aprobado posteriormente por el Real Decreto 1517/2011 el 31 de octubre de 2021.

El consenso general de los miembros que intervinieron durante el evento fue que se iba a producir un incremento en los recursos destinados a los trabajos de auditoría sin poder repercutir los costes de dichos recursos sobre los honorarios percibidos. Además, argumentaban que la creciente lista de incompatibilidades implicaba que las firmas tendrían que rechazar obtener ingresos por vías alternativas, como la prestación de servicios de abogacía o de control interno (De la Fuente *et al*., 2018).

Así, por tanto, los participantes llegaron a la conclusión de que el escenario más plausible sería una contracción generalizada de los beneficios dentro del sector, debido al aumento de los gastos sin que, al mismo tiempo, fuera posible encontrar fuentes alternativas de ingresos.

Consideramos que además de los problemas mencionados las empresas de auditoría españolas se enfrentan a otros dos desafíos: uno es estructural, la presión oligopolística en el sector, que lleva a la concentración del mayor porcentaje del volumen de negocio en manos de unas pocas firmas, y otro es coyuntural, el impacto de la pandemia de la COVID-19.

Informes del ICAC muestran que el 63,4 % de la facturación de este sector se encuentra concentrada en cuatro sociedades de auditoría que representan tan solo un 0,3 % del total de sociedades dedicadas a la revisión de cuentas anuales y emisión de informes de auditoría (ICAC, 2021). En nuestra opinión, este hecho puede afectar a la competencia del resto de los auditores y podría aumentar el riesgo de guerras de precios para mantener el atractivo ante los clientes.

Por otro lado, encontramos el impacto de la COVID-19. La pandemia iniciada en 2019 ha tenido un fuerte impacto en las economías desarrolladas. Debido a esta pandemia se produjo una ralentización del crecimiento económico y una pausa en la producción de algunas empresas. Esta situación ha llevado a miles de empresas a cerrar o ver su volumen de negocios disminuido (Sempere, 2021). En consecuencia, los auditores han visto como un porcentaje significativo de su base de clientes desaparecía. A pesar de esto, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) –principal organismo encargado de representar a los auditores españoles– estima que el impacto que tendrá la situación sanitaria será mínimo, ya que diversos estudios indican que las empresas auditadas tienen un acceso a la financiación más favorable y de mayor importe (ICJCE, 2020) y es por esto por lo que tienden a recuperarse de manera más rápida de los efectos de una crisis económica (ICJCE, 2021). Esto es, se estima que muchas empresas mantendrán las auditorías voluntarias dados los beneficios que conllevan, aunque se produzca una negociación a la baja de los honorarios (Sobrino, 2020).

2.2. Objetivos específicos

Para lograr la consecución del objetivo general, nos centraremos en realizar una primera puesta en contexto de la situación a tratar a través de una revisión de la normativa relativa a los honorarios de auditoría y un análisis del entorno macroeconómico español para los años 2018 a 2020, periodo sujeto a análisis.

Una vez hayamos comprendido la influencia de los factores externos, procederemos a analizar el comportamiento de los honorarios en función de la distribución geográfica de las empresas auditadas, de la evolución temporal y la posible dependencia que tengan de la evolución de la economía en general, así como la distribución de los honorarios entre compañías cotizadas y no cotizadas. Además, analizaremos si la variable cifra de ingresos impacta en el nivel de honorarios que perciben las sociedades de auditoría y los auditores independientes. Recientemente la International Federation of Accountants (IFAC) ha publicado un estudio sobre las diferencias entre los honorarios de distintos países (EE. UU., Canadá, Europa), medidos en función del peso sobre la cifra de negocios (IFAC, 2022). Por último, realizaremos un análisis de la concentración de los honorarios en el sector español.

Por tanto, los objetivos específicos son:

- Análisis de la concentración de los honorarios en el periodo 2018-2020.
- Comparación entre el nivel de honorarios percibidos por la auditoría de sociedades cotizadas contra sociedades no cotizadas en el periodo 2018-2020.
- Impacto del volumen de la cifra de negocios sobre el nivel de honorarios percibidos en el periodo comprendido entre 2018 y 2020.

3. Normativa y doctrina aplicables

El primer paso de nuestro análisis pasa por hacer un repaso de la legislación española y de la normativa comunitaria, incluidas las normas emitidas por la IFAC y adoptadas por la Unión Europea.

La IFAC es un organismo privado que emite normas a nivel internacional a través del International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) y que son denominadas normas internacionales de auditoría (NIA), NIA-ES en su adaptación en España.

La Unión Europea aprueba normas de aplicación de manera obligatoria como son las directivas y realiza la adaptación de las NIA al contexto europeo con el objetivo de mejorar la armonización con países no pertenecientes a la Unión Europea, incrementar la independencia del auditor con el cliente y aumentar el valor añadido de los informes (Comisión Europea, 2022).

Por su lado, el ICAC es un organismo adscrito al Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, cuyas funciones corresponden al ámbito de contabilidad y auditoría, como son la adaptación del Plan General de Contabilidad o la supervisión e investigación de la profesión de auditoría.

3.1. Normativa de aplicación

A fin de proporcionar una visión general de la normativa, en este epígrafe procederemos a detallar de manera breve la evolución que ha experimentado desde sus primeros orígenes en nuestro país.

La primera norma significativa relativa a auditoría es la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Esta ley se publicó con el fin de incorporar al ordenamiento jurídico español la Octava Directiva 1984/253/CEE, de 10 de abril de 1984, la cual determinaba la habilitación de las personas relacionadas con una auditoría legal. El objetivo de la Directiva 1984/253/CEE era incrementar la fiabilidad y transparencia de la información que emitían las empresas al mercado, así como permitir la comparabilidad de la información financiera de las entidades que actuaban en el ámbito de la Comunidad Económica Europea. Por su

parte, la Ley 19/1988 tenía como objetivo la regulación y delimitación de la profesión de auditoría, introduciendo puntos como la obligación de inscripción de los profesionales en el ROAC, dependiente del ICAC, así como el régimen de incompatibilidades o la responsabilidad del auditor en el desarrollo de su actividad profesional.

A raíz de una serie de escándalos económico-financieros, en 2006, el Parlamento Europeo decidió publicar la Directiva 2006/43/CE. Esta directiva tenía como objetivo principal la armonización de la auditoría de cuentas a nivel europeo. En España, la transposición de la directiva llegó en forma de la Ley 12/2010, de 30 de junio, de Auditoría de Cuentas. La nueva ley supuso un avance en términos de la independencia del auditor y de la adaptación de las NIA, y establece las primeras bases de la regulación de los honorarios como la obligación de fijar los honorarios de manera previa al desempeño del trabajo de auditoría o la imposibilidad de que estos tengan naturaleza contingente en el artículo 8 sexies, aunque sin llegar a profundizar en los aspectos sobre su regulación.

Posteriormente el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, regula sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

El Reglamento 537/2014 establece, en el artículo 4 del título II, las condiciones relativas a los honorarios que se pueden percibir en las auditorías de entidades de interés público (EIP). Las EIP son aquellas entidades que superan un volumen de tamaño determinado o se encuentran supervisadas por organismos oficiales como la Comisión Nacional del Mercado de Valores, la Dirección General de Seguros o el Banco de España. En concreto, se establece que los honorarios deberán carecer de carácter contingente y establece una limitación en el importe que se puede cobrar en concepto de otros servicios de no auditoría. Además, se fija que, en caso de representar los honorarios durante tres años consecutivos más del 15 % de los honorarios totales percibidos por la firma de auditoría, el comité de auditoría deberá determinar si es necesario fijar una revisión de la auditoría con el fin de asegurar la calidad de los servicios.

Finalmente, la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se aprueba a raíz de la publicación de la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014. Esta nueva ley (LAC) supone una modificación de los contenidos que deben ir incluidos en los informes de auditoría y un incremento de la rigidez del deber de independencia.

En el texto de la ley, se incorporan referencias a la «obligación de escepticismo profesional, así como la aplicación del juicio profesional» (Ley 22/2015) y a la necesidad de establecer un sistema que permita identificar las amenazas a la independencia y las salvaguardas que se llevarán a cabo para prevenir el incumplimiento de este principio fundamental de la auditoría. Así como se incorpora una serie de requisitos más restrictivos en referencia a la existencia de intereses significativos y conflictos de interés de los auditores y una mayor

referencia a las medidas de actuación en caso de auditar una EIP, dada la necesidad de una mayor supervisión y control de la auditoría hacia dichas entidades.

En materia de honorarios, la LAC establece la prohibición de cobrar honorarios contingentes y la obligación de fijar los honorarios de forma previa al inicio del trabajo de auditoría (art. 24). Además, en este mismo artículo, se establece la obligación de las entidades de auditoría de reportar anualmente las horas trabajadas por encargo y los honorarios facturados. Por otro lado, se indica que las EIP deberán reportar los honorarios cobrados, distinguiendo entre servicios de auditoría y otros servicios distintos, especificando si estos últimos son un requisito de una norma europea o nacional (art. 41). Y se determina que los auditores deberán abstenerse de prestar servicios de auditoría de cuentas u otros servicios para una entidad en caso de que los ingresos de dicha corporación superen el 30 % de los ingresos del auditor en los tres últimos ejercicios consecutivos (art. 25).

Como hemos podido comprobar, en la legislación vigente no se especifica la forma ni los criterios para fijar los honorarios de auditoría, simplemente se hace referencia a determinadas características que deben cumplir, como es su comunicación al ICAC y aquellos límites establecidos para poder realizar servicios por parte los auditores o sociedades de auditoría.

4. Metodología

4.1. Justificación estadística

La población analizada en este estudio es la totalidad de las empresas auditadas en España durante los años 2018, 2019 y 2020. Con el fin de asegurar la significatividad estadística del trabajo, así como que los resultados obtenidos sean proyectables sobre el total de esta, hemos seleccionado una muestra que represente al menos un 15 % del total de empresas auditadas y que presente una estratificación similar, es decir, que la distribución de la muestra sea razonablemente similar a la distribución del total de las empresas auditadas en España entre 2018 y 2020. Se ha seleccionado como método de estratificación la obligatoriedad o no de la realización de la auditoría de las cuentas anuales de la empresa. La obligación de auditar las cuentas anuales viene establecida fundamentalmente por el tamaño de la empresa. Existen otras causas que podrían motivar la obligación de auditoría, pero su efecto no es relevante en relación con este estudio. Dicha obligación es determinada por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital en el artículo 263 del capítulo IV y por el artículo 3, apartado 5, de la LAC y el artículo 49, apartado 7, del Código de Comercio. En dichos artículos se establece que se deberá realizar auditoría de cuentas a aquellas empresas clasificadas como EIP o que superen ciertos límites de activos totales, ingresos o empleados durante dos periodos consecutivos.

Para obtener las cifras de las empresas auditadas, así como la distribución por estratos, nos remitimos a los informes de «Situación de auditoría en España» emitidos por el ICAC en los respectivos años del análisis (tabla 1).

Tabla 1. **Empresas auditadas y porcentaje de empresas obligadas a auditar**

	2020	2019	2018
Empresas auditadas	**58.604**	**63.477**	**61.428**
Estratos por tipo de auditoría			
Individual obligatoria (%)	66 %	65 %	65 %
Individual voluntaria (%)	26 %	27 %	27 %
Consolidada obligatoria (%)	6 %	6 %	6 %
Consolidada voluntaria (%)	1 %	1 %	1 %

Fuente: elaboración propia a partir de los informes de «Situación de auditoría en España» publicados por el ICAC.

De esta manera obtenemos que debemos analizar un número de empresas no inferior a 8.791 (2020), 9.522 (2019) y 9.214 (2018). Véase la tabla 2 para la distribución por estratos de cada periodo. Con este fin, buscamos un número de empresas para la muestra que cubra las necesidades de cada uno de los periodos. En la siguiente tabla (tabla 3) procedemos a detallar el número de empresas en cada estrato, así como el tamaño de nuestra muestra definitiva. Dicha muestra cubrirá todos los periodos a analizar, aceptando la existencia de un error mínimo debido al cambio de porcentajes en la distribución de empresas auditadas en el periodo analizado (véase tabla 1).

Tabla 2. **Tamaño muestral mínimo y estratificación por periodos**

	2020	2019	2018
Empresas auditadas (población)	**58.604**	**63.477**	**61.428**
Muestra (15 % población)	**8.791**	**9.522**	**9.214**
Estratos por tipo de auditoría			
Individual obligatoria	5.802	6.189	5.989
Individual voluntaria	2.286	2.571	2.488
Consolidada obligatoria	527	571	553
Consolidada voluntaria	88	95	92

Fuente: elaboración propia.

Tabla 3. **Tamaño muestral final y distribución por estratos**

	2020	2019	2018
Muestra	**16.910**	**16.910**	**16.910**
Estratos por tipo de auditoría			
Individual obligatoria	11.202	11.749	11.548
Individual voluntaria	4.416	3.599	3.800
Consolidada obligatoria	1.351	1.405	1.305
Consolidada voluntaria	211	157	257

Fuente: elaboración propia.

En el siguiente epígrafe procedemos a definir el criterio empleado para seleccionar las variables que emplearemos para analizar el tema tratado en este trabajo.

4.2. Justificación de las variables

Como no puede ser de otra manera, necesitamos los honorarios de auditoría para todas las entidades de la muestra seleccionada, ya que esta es la variable principal sobre la cual realizamos el análisis.

Además, analizaremos la cifra de negocios, ya que esta es una de las variables que determinan el tamaño de la sociedad y se ha demostrado en estudios previos que existe una relación directa positiva entre los honorarios de auditoría facturados y la variable (Rubio Box y Ortiz Martínez, 2019; Ciampaglia Nardi *et al.*, 2017; Jaramillo *et al*., 2012; Shan *et al*., 2019).

Por otro lado, también incluimos el estado de la cotización de las empresas como variable relevante, ya que, en caso de ser entidades cotizadas y tener valores sujetos a negociación en mercados de valores secundarios, el artículo 3.5 de la LAC y el artículo 49.7 del Código de Comercio establecen que son entidades de interés público las cuales tienen la obligación de someter sus cuentas anuales a ser auditadas.

Más allá de estas tres variables fundamentales para el análisis, incluimos otras variables que nos permitan analizar la distribución de los honorarios por sector de actividad, mediante los códigos de actividad principal CNAE 2009, la distribución de estos por comunidad autónoma, mediante una variable que indique la ubicación de la sede de la sociedad, y la concentración de los honorarios, mediante el nombre del auditor principal.

Por tanto, las variables que consideramos relevantes para nuestro análisis son:

Tabla 4. **Variables de análisis microeconómico**

Variable	Unidades	Justificación	Impacto previsto
Honorarios	Miles de euros	El objetivo de este trabajo es realizar un análisis descriptivo del comportamiento de esta variable en España a lo largo del periodo 2018-2020.	Esperamos que la variable actúe de manera paralela a la evolución de la economía.
Tiempo	Años	Empleamos los años del periodo 2018-2020 para analizar la evolución de los honorarios de auditoría en este rango temporal.	Considerando los estudios previos y otras referencias consultadas, estimamos que se producirá un incremento entre los años 2018-2019 y un descenso en el año 2020.
Comunidad autónoma	Nombre	Añadimos esta variable con el fin de realizar un análisis de la distribución de los honorarios de auditoría en España. Esta variable nos indica dónde se encuentra la sede social de la entidad auditada.	Esperamos que exista una concentración del sector en las comunidades autónomas de mayor peso económico como Madrid, Cataluña y País Vasco.
Nombre del auditor	Nombre	Añadimos esta variable para realizar un análisis del reparto de los honorarios dentro del sector con el fin de realizar una aproximación a un análisis de concentración del mercado.	Esperamos que exista una concentración del mercado entorno a las firmas más grandes del mercado.
Cotización en bolsa	Cotiza, no cotiza	Esta variable determina si las empresas deben someter sus estados financieros a auditoría, al ser consideradas entidades de interés público.	Esperamos que exista una relación positiva directa entre esta variable y los honorarios de auditoría.
Cifra neta de negocios	Miles de euros	Existen estudios previos que demuestran la dependencia de los honorarios sobre esta variable. Además, es uno de los criterios de tamaño establecidos por la legislación para determinar la obligatoriedad de una auditoría.	Considerando la economía y los estudios previos analizados, estimamos que existe una relación positiva directa.

Además del análisis microeconómico que nos proporciona información directa sobre el tema tratado, es necesario considerar el contexto económico del entorno geográfico y temporal en el que se encuentra nuestro análisis. Es por esto que realizaremos un breve análisis de la situación macroeconómica de España en el periodo 2018-2020.

Para aportar dicho contexto analizaremos en el epígrafe 5 de este trabajo la evolución del producto interior bruto (PIB), evolución que nos permitirá posteriormente verificar si

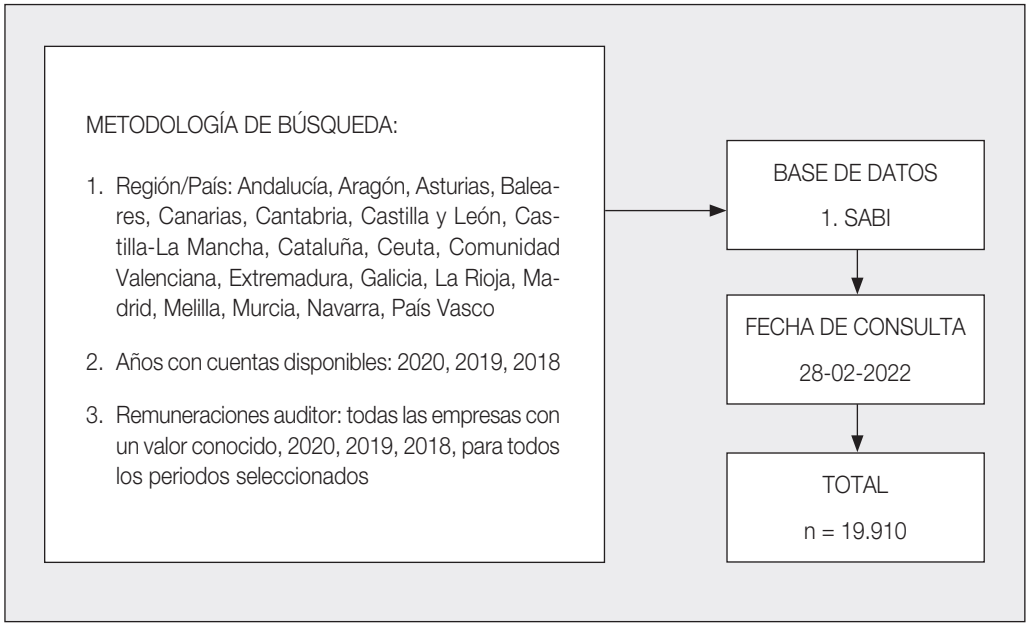
los honorarios de auditoría son un fenómeno cíclico, la distribución de empresas en el territorio español por sector de actividad y estrato de asalariados, análisis a partir del cual podremos realizar un análisis de la distribución geográfica de las entidades auditadas y si existe un impacto sobre los honorarios en función de la ubicación social de la sociedad sometida a procesos de auditoría, y la evolución del índice de precios de consumo (IPC).

4.3. Obtención de los datos

Para la obtención de los datos debemos diferenciar entre los datos microeconómicos referidos a la muestra, los datos macroeconómicos del análisis de contexto macroeconómico y la búsqueda de los informes, otros estudios y legislación, referenciados en la bibliografía.

En cuanto a los datos microeconómicos sobre los que basamos los resultados descritos en el epígrafe 6, Resultados, acudimos a la base de datos SABI del Bureau Van Dijk (BvD). Dicha base de datos reúne datos de empresas españolas y portuguesas y es de acceso privado. Las variables incluidas en la búsqueda son las que figuran descritas en el apartado previo, con las unidades de medida indicadas en él.

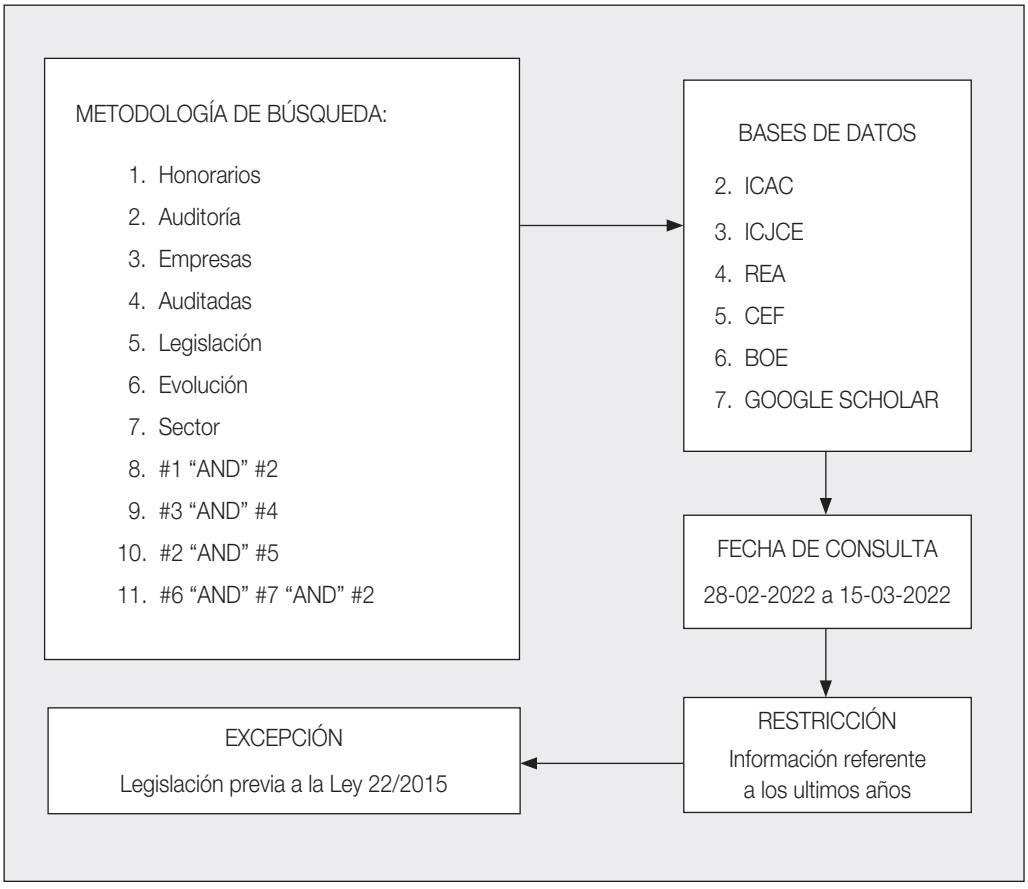
La estrategia de búsqueda se realizó mediante conectores booleanos, en concreto el operador «AND» o «Y». Siendo las etapas de búsqueda las siguientes:



En cuanto a los datos macroeconómicos sobre los que basamos los resultados descritos en el epígrafe 5, Contexto macroeconómico, acudimos a los informes anuales del Banco de España. La consulta de estos informes se realizó el 18 de marzo de 2022.

Para la búsqueda de los informes, estudios y legislación acudimos a las principales fuentes secundarias oficiales como son las páginas del Centro de Estudios Financieros (CEF), el propio ICAC, el Registro de Economistas Auditores (REA) y el ICJCE. Además, hemos obtenido trabajos de fin de grado de alumnos de universidades de prestigio como la Universidad Pontificia de Comillas y la Universidad Autónoma de Madrid.

La búsqueda de los informes, estudios y legislación comenzó el día 28 de febrero de 2022 y finalizó el 15 de marzo de 2022. Se emplearon palabras clave como «honorarios de auditoría», «ley de auditoría», «legislación auditoría» y «número de empresas auditadas». La estrategia de búsqueda se realizó mediante conectores booleanos, en concreto el operador «AND» o «Y» y «OR» u «O». Siendo las etapas de búsqueda las siguientes:

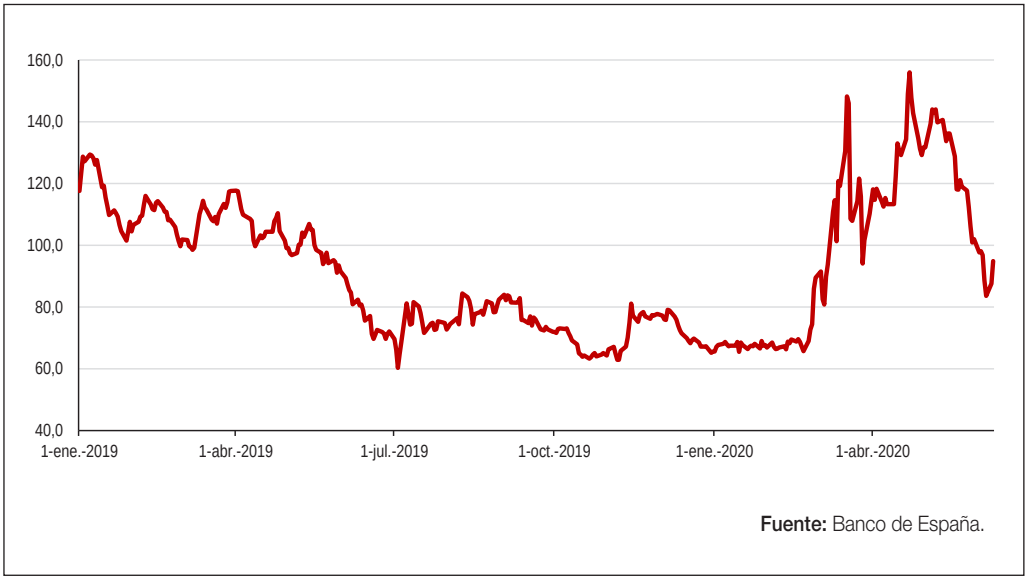


5. Contexto macroeconómico

El periodo 2018-2020 está marcado por un crecimiento económico en los dos primeros años, si bien se puede percibir que se estaba dando una desaceleración de las economías desarrolladas (entre ellas España). La economía mundial y nacional durante el último año del periodo de análisis, 2020, quedó determinada por la pandemia de la COVID-19 y la crisis económica que se ha derivado de la misma. En este sentido la parte principal de este breve análisis de contexto macroeconómico se va a centrar en torno a dicho año, ya que es en el que observamos un cambio sustancial del comportamiento económico dentro del periodo revisado.

A pesar de que la economía presentó un crecimiento durante los años 2018 y 2019, durante el periodo fiscal de 2019 se puede detectar un incremento de la incertidumbre de los inversores que llevó a una tendencia a la baja de los tipos de interés sobre la deuda pública como consecuencia de un mayor deseo de seguridad por parte de los actores de los mercados (véase gráfico 1). Aunque durante los meses del cierre parcial de la actividad económica podemos detectar un crecimiento posiblemente generado por la necesidad de los inversores empresariales de destinar capital a la digitalización de sus empresas.

Gráfico 1. **Diferencial de los tipos de interés de la deuda pública a diez años frente a Alemania en puntos básicos**



Fuente: Banco de España.

Por otro lado, las bolsas mostraron un comportamiento positivo durante el 2019, produciéndose un crecimiento continuado de los índices IBEX-35 y EUROSTOXX-50. Dicho creci-

miento desapareció, llegando a disminuir la capitalización bursátil durante el primer semestre de 2020, como consecuencia de la pandemia de la COVID-19, los frenos productivos que generó esta y el descenso de la confianza empresarial (véase gráfico 2).

Gráfico 2. **Índices de bolsa EUROSTOXX-50 e IBEX-35. Base 100 en 31 de diciembre de 2018**

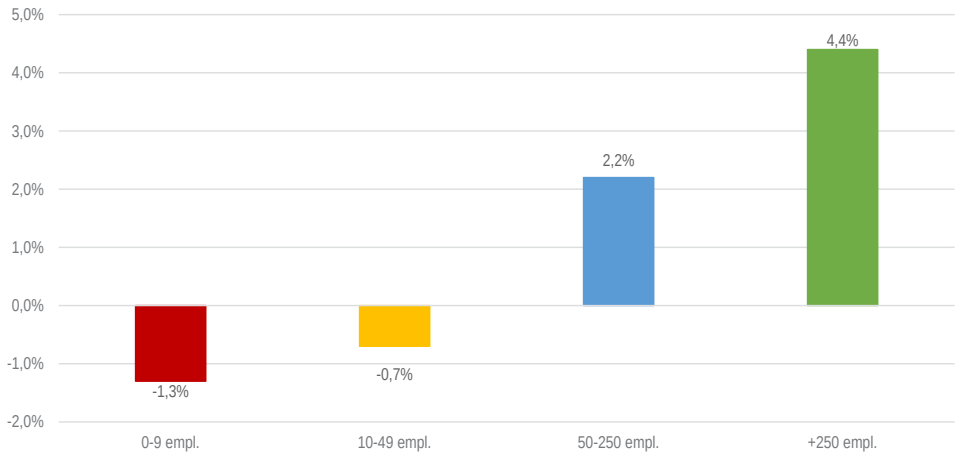
Fuente: Banco de España.

La crisis sanitaria provocó una caída de la actividad y confianza empresarial y de los índices bursátiles, un incremento de los diferenciales de los tipos de interés y un descenso de la generación de riqueza a nivel nacional. De estos, el impacto más significativo fue una abrupta caída del PIB del país. Durante el año 2020, el PIB español presentó una tasa de variación interanual de –10,8 %. La parte principal de esta caída se situó en el primer semestre del año, llegando a caer un 5,2 %. Además, a inicios de 2021 no se preveía que mejorase la situación económica, dado que las previsiones situaban el PIB del primer trimestre de 2021 un 9,4 % por debajo de los valores observados en 2019.

Esta caída del PIB se vio motivada por el frenazo brusco de la actividad económica durante el primer semestre del ejercicio y su tambaleante recuperación según se iban relajando las restricciones sanitarias a lo largo del ejercicio. Entre las múltiples consecuencias que tuvo, una de las más relevantes fue la caída de la facturación de las entidades de menos de 49 empleados (véase gráfico 3) que vio su generación de ingresos reducida entre un 0,7 % y un 1,3 %. Este descenso, unido a unos costes fijos constantes y un endu-

recimiento moderado de las condiciones de acceso a la financiación externa, debilitó sustancialmente a estas entidades.

Gráfico 3. **Tasa de variación interanual en el cuarto trimestre de 2020 de la facturación empresarial descontada la media sectorial**



Fuente: Banco de España.

Desde el punto de vista sectorial, la caída de la facturación empresarial se ha dado de manera desigual, siendo el sector más afectado el de la hostelería, que vio reducida su cifra neta de negocios en más de un 50 % en 2020 frente a los datos presentados en 2019.

Esta heterogeneidad en la caída de la facturación a nivel sectorial a raíz de la crisis sanitaria y económica se puede ver también en términos de la caída del PIB generado por las distintas provincias españolas. Las mayores caídas de PIB generado se concentran en las Islas Baleares y Canarias –algo consistente con lo que se viene comentando previamente, dado que son provincias que dependen principalmente del turismo y la hostelería, sectores que se vieron fuertemente impactados por la COVID-19– y en las regiones donde mayor concentración de empresas hay, como es el caso de Madrid o Barcelona.

Además, la evolución de los precios también tomó un giro a la baja debido a la crisis económica y sanitaria producida por la COVID-19. El IPC presentó un crecimiento continuado desde el último cuatrimestre de 2016 hasta el inicio de 2020, momento en el cual

comenzaron a caer los precios y, por tanto, el IPC. Esto es otra de las fuentes que justifica la caída de la facturación empresarial de nuestro país durante el 2020 y, por tanto, del PIB.

Ante esta situación el Gobierno tomó una serie de medidas que permitieron reducir el impacto de la pandemia, como por ejemplo una ampliación de las líneas de avales ofrecidas por el Instituto de Crédito Oficial. Esta medida particular se tomó dado que, a raíz de la crisis económica experimentada durante 2020, la necesidad de liquidez incrementó, pero las condiciones de los nuevos contratos de financiación se endurecieron, complicando el acceso a financiación externa de las compañías e incrementando los riesgos de liquidez e insolvencia de estas.

Por último, se puede observar que, debido al confinamiento de la población y la creciente confianza de los consumidores en las adquisiciones por vías telemáticas, las empresas tuvieron que realizar una fuerte inversión en digitalización y tecnologías de comunicación.

En este contexto, esperamos que no existan grandes diferencias en el comportamiento de los honorarios de auditoría cobrados en 2018 y 2019, pero que a partir de 2020 se produzca una negociación a la baja de estos dada la coyuntura económica, sin una reducción significativa de las auditorías puesto que las empresas auditadas tienen mayor facilidad de acceder a las fuentes de financiación externa (ICJCE, 2020).

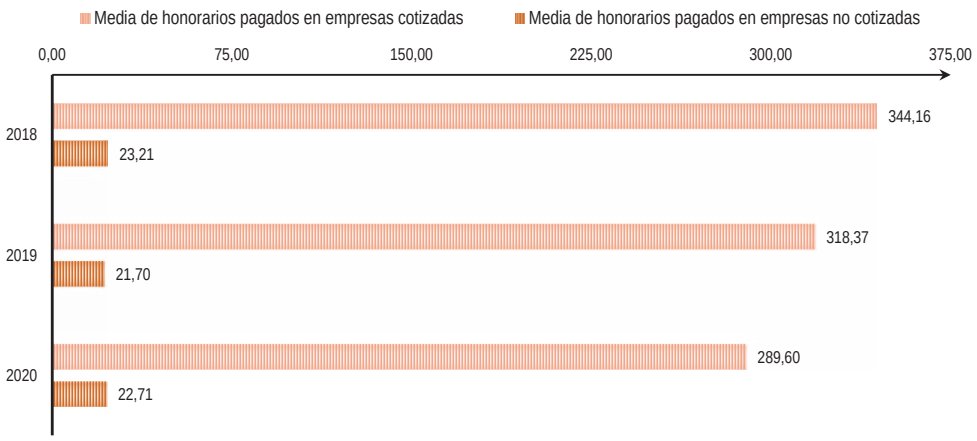
6. Resultados

6.1. Comparación entre el nivel de honorarios percibidos por la auditoría de sociedades cotizadas contra sociedades no cotizadas

Por lo general, se reconoce que las sociedades que cotizan en Bolsa están entre las más importantes de un país. Es por ello que hemos procedido a segmentar dentro de nuestra base de datos entre las empresas que sí cotizan en el mercado bursátil y aquellas que no lo hacen para poder observar posibles diferencias en cuanto a honorarios de auditoría se refiere.

En ámbitos generales, nuestra muestra dispone de un total de 465 entidades que cotizan en bolsa frente a 16.445 que no cotizan. A través del cálculo de los honorarios medios pagados por ambos tipos de entidades, podemos ver que las sociedades cotizadas deben hacer frente a unos honorarios mucho más elevados que los que han de pagar las entidades no cotizadas, diferencia que parece evidente por la complejidad y tamaño de las empresas cotizadas como su relevancia económica (véase gráfico 4).

Gráfico 4. **Honorarios medios pagados (miles de euros) en empresas cotizadas versus no cotizadas**



Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Es interesante observar en el gráfico que los honorarios medios pagados en España han experimentado una caída significativa. Esta caída de los honorarios parece consecuencia directa del contexto económico en el que se ha movido España a raíz de la crisis económico-sanitaria de la COVID-19.

A continuación, analizaremos la distribución de las cotizadas y no cotizadas en función de la clasificación por tamaños de la cifra neta de negocios que figura en el anexo 1 del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión Europea (véase tabla 5).

Tabla 5. **Clasificación de empresas según el volumen de negocios**

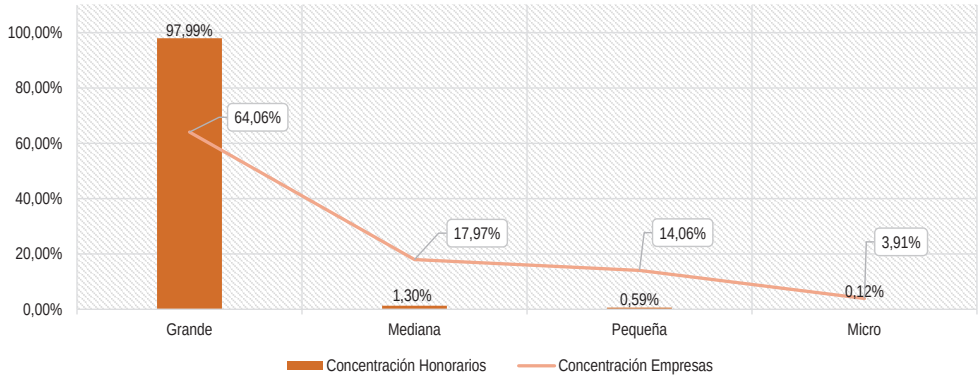
Tipo de empresa	Volumen de cifra de negocios
Grande	> 50 millones de euros
Mediana	<= 50 millones de euros
Pequeña	<= 10 millones de euros

Tipo de empresa	Volumen de cifra de negocios
Microempresa	<= 2 millones de euros

Fuente: anexo 1 del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión Europea.

Tal y como se puede ver en el gráfico 5 las empresas cotizadas son principalmente empresas con más de 50 millones de euros de cifra neta de negocios, reuniendo esta categoría el 64 % de las empresas cotizadas analizadas. Esto es razonable, dado que los requisitos de acceso a los mercados bursátiles hacen complicado el acceso de pymes a ellos. Además, podemos ver que este 64 % de empresas reúnen el 98 % de la generación de honorarios del periodo. Esto nos genera un primer indicativo de la posible relación entre los honorarios y la cifra de negocios, que analizaremos con mayor detalle más adelante.

Gráfico 5. **Concentración de empresas cotizadas en Bolsa y honorarios retribuidos**

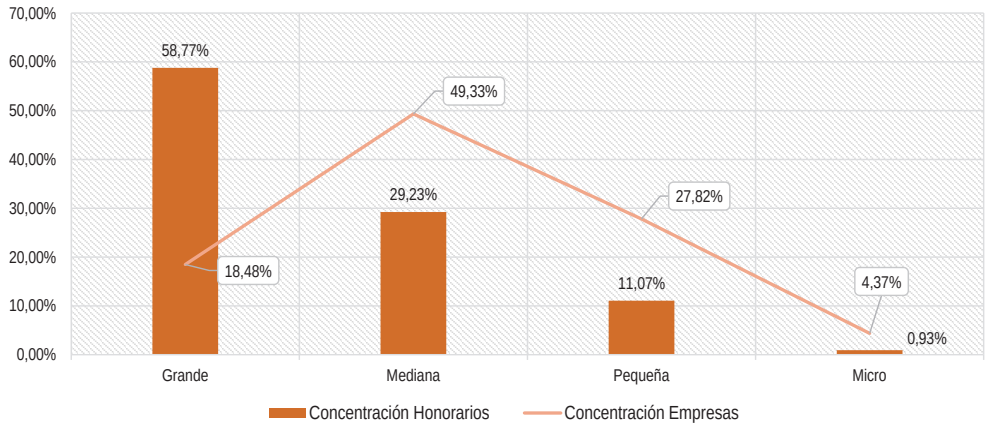


Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Por su lado, la distribución de las empresas no cotizadas es algo más heterogénea, con un mayor peso de entidades clasificadas como medianas de acuerdo con el criterio empleado, representando estas un 49 % de las empresas no cotizadas analizadas. En cuanto al reparto de los honorarios, volvemos a observar la misma concentración de estos en las grandes empresas. Siendo en este caso algo más notorio dado que un 18 % de empresas

no cotizadas (las clasificadas como grandes) están generando más del 58 % de los honorarios totales pagados en el periodo.

Gráfico 6. **Concentración de empresas no cotizadas en Bolsa y honorarios retribuidos**



Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

6.2. Análisis de la concentración de los honorarios

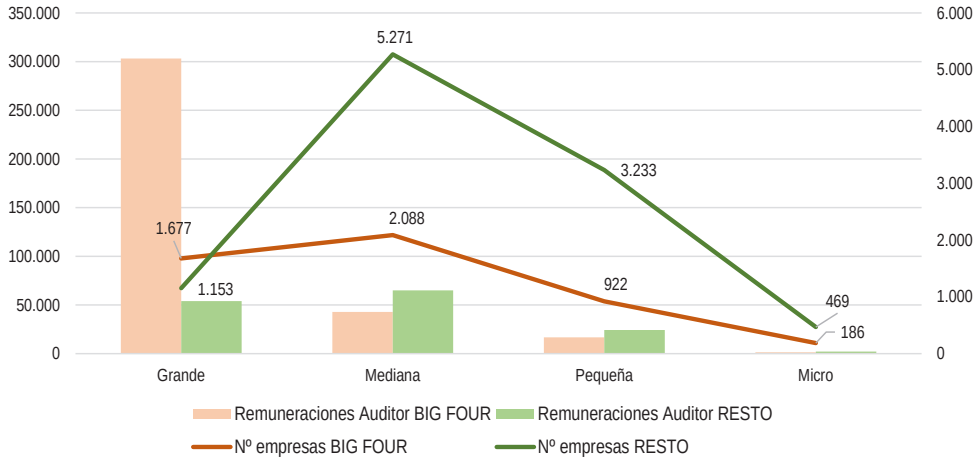
A la hora de analizar la concentración del sector de auditoría hemos realizado una segmentación de las auditorías en función de si el auditor es una *Big Four* o no. Las denominadas *Big Four* son cuatro empresas del sector de la auditoría y la consultoría que han dominado estos dos mercados a nivel nacional e internacional desde hace años. Nuestra preocupación por analizar la concentración surge a raíz del dato de concentración que señalamos en el epígrafe 1, ya que de acuerdo con el ICAC el 63 % de la facturación del sector se concentra en un 0,3 % de las auditoras.

La segmentación de la muestra en *Big Four* (4) y resto de auditoras (1.520) nos permite ver que de los honorarios totales pagados entre 2018 y 2020 las *Big Four* acaparan un 71 % frente a un 29 % repartido entre el resto de las auditoras. También se puede observar que ese 71 % de los honorarios totales que reúnen las *Big Four* está siendo generado por solo el 38 % de las empresas auditadas. Algo que nos indica que existe un sesgo en cuanto a la fijación de los honorarios dependiendo de si el auditor es una *Big Four* o no. Cabe desta-

car que la diferencia entre este dato (71 % de la facturación de honorarios concentrado en las *Big Four*) contra el publicado por el ICAC (63 % de la facturación de honorarios concentrado en las *Big Four*) se debe a las diferencias en la distribución entre nuestra muestra y la población total a la que tiene acceso el ICAC y a que en nuestro análisis estamos considerando honorarios totales medios del periodo 2018-2020.

Este sesgo, como podemos ver en el gráfico 7, se debe a que las *Big Four* auditan un número significativo de grandes empresas –las cuales presentan a su vez un indicio de sesgo en los honorarios generados como hemos visto en el epígrafe anterior– representando este bloque algo menos del 50 % de las empresas que auditan las *Big Four*.

Gráfico 7. **Distribución media de los honorarios según auditor (eje izquierdo), número de entidades auditadas (eje derecho) y tamaño de la empresa auditada en el periodo 2018-2020. Datos en miles de euros y número de empresas**



Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Además, las *Big Four* presentan un reparto más homogéneo de las auditorías que el resto de las auditoras (clasificadas como Resto en el gráfico 7), aunque con un claro predominio de las auditorías de grandes y medianas empresas. Por otro lado, podemos ver de nuevo que los honorarios totales que son generados en las auditorías de entidades clasificadas como grandes suponen el grueso de la facturación generada y que, de las auditorías de 1.677 grandes empresas, las *Big Four* generan cinco veces más honorarios en media que

el resto de las auditoras por las auditorías de las 1.153 entidades de la misma categoría. Esto también apunta a que existe un impacto en los honorarios en función de si la auditora es una de las cuatro empresas principales o no.

En cuanto al resto de auditoras, podemos ver que se centran mayoritariamente en auditar las cuentas de entidades clasificadas como medianas, seguido de las auditorías de pequeñas empresas. En relación con la auditoría de las empresas medianas, que es donde el resto de las auditoras concentra el 50 % de su actividad, detectamos que a pesar de contar con más del doble de empresas auditadas en comparación con las *Big Four*, solo alcanzan a ingresar un 30 % más que estas cuatro grandes. Una situación muy similar ocurre tanto en el caso de las empresas pequeñas como en las empresas micro.

Uno de los posibles motivos de la diferencia de honorarios entre las *Big Four* y el resto de las auditoras es el prestigio y reconocimiento de estas cuatro primeras firmas que determina ese *audit premium*. En línea con nuestros resultados, El País calculó que las empresas del IBEX-35 pagan un 22,5 % más por los servicios de las *Big Four* (Fernández, 2015).

Esta desequilibrada distribución de los honorarios del sector no favorece ni potencia la competencia, ya que puede limitar en muchas ocasiones la entrada de medianas y pequeñas firmas de auditoría. Es por ello que surge una protesta generalizada, donde se intenta fomentar el modelo de coauditoría, que ayude a estas firmas de menor tamaño, a poder realizar trabajos junto a las grandes empresas del sector. Y es que según el estudio *The future of Audit: market view*, realizado por Mazars, donde se encuestaron a 500 altos ejecutivos alrededor del mundo, el 93 % aseguraba que el mercado de la auditoría debería ser reformado (Mazars, 2021).

6.3. Impacto del volumen de la cifra de negocios sobre el nivel de honorarios percibidos en el periodo comprendido entre 2018 y 2020

En referencia a los criterios tenidos en cuenta para la clasificación de las empresas por tamaño, en el presente análisis del impacto del volumen de la cifra de negocios en los honorarios percibidos por los auditores recurriremos de nuevo a la clasificación expuesta en el anexo I del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014 (véase tabla 5).

A continuación, se detalla en la tabla 6 el número de empresas analizadas por categoría. De las 16.910 empresas, se han analizado 14.993, quedando sin analizar 1.917 empresas. Entre las empresas que se han descartado del análisis se encuentran aquellas con domicilio social en Ceuta (9) y Melilla (6) y aquellas que no presentan datos sobre la cifra de negocio en alguno de los tres años de análisis.

Tabla 6. **Número de empresas analizadas por tamaño en función de la cifra de negocios para el periodo 2018-2020**

	Grandes	Medianas	Pequeñas	Micro	Total
N.º de empresas analizadas	2.661	6.980	4.511	841	14.993

Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Para analizar el impacto de la cifra de negocios sobre los honorarios percibidos por los auditores, hemos calculado la siguiente ratio:

$$\frac{\text{Honorarios de los auditores}}{\text{Cifra de negocios}} \times 100$$

Con esta ratio medimos el porcentaje de honorarios que pagan las entidades por unidad de cifra de negocios que generan, es decir, se establece la proporción de ingresos que se destinan a pagar a los auditores por sus servicios de auditoría.

El análisis que se va a realizar será para todo el periodo de interés distinguiendo el comportamiento de cada una de las categorías (grande, mediana, pequeña o micro) en función de la ubicación de la entidad auditada y el sector de actividad en el que opera.

6.3.1. Grandes empresas

Tal y como se muestra en la tabla 6, se han analizado un total de 2.661 empresas. La distribución geográfica de estas entidades se concentra en torno a la Comunidad de Madrid (31 %) y Cataluña (20 %). Por otro lado, si analizamos la distribución de los honorarios medios por comunidades autónomas encontramos la Comunidad de Madrid de nuevo a la cabeza del *ranking*, con unos honorarios medios en 2020 de 103 mil euros. Esta situación parece lógica dado que en Madrid están domiciliadas un gran número de grandes y medianas empresas. En este caso, la siguiente comunidad autónoma que más remunera a sus auditores por la revisión de los estados financieros de grandes empresas es País Vasco (87 mil euros en 2020). Cabe destacar que ha existido una evolución a la baja de los honorarios medios percibidos en el país, con algunas excepciones como Madrid que crece un 4 %. La comunidad autónoma que más afectada se ve por esta caída de los honorarios medios a percibir por las auditorías de empresas grandes es Baleares, con un descenso del 34 % en 2020 frente a 2019.

En cuanto a la evolución de la cifra de negocios (CN) entre 2019 y 2020 podemos destacar la tendencia a la reducción de esta en la mayor parte de las comunidades autónomas, con la excepción de Cantabria, Comunidad Valenciana y Castilla-La Mancha que presentan un pequeño crecimiento. Donde es más notoria esta caída de la cifra de negocios es

en Canarias y Baleares, con una reducción de su cifra de negocios media del 22 % y 54 %, respectivamente. Además, las empresas en la Comunidad de Madrid presentan un mayor volumen de ventas, en torno a los 345.177 mil euros de media, mientras que La Rioja se queda rezagada (véase tabla 7).

Tabla 7. **Distribución de la cifra de negocios media por comunidades autónomas y su tasa de variación interanual para el periodo 2018-2020 de grandes empresas. Datos en miles de euros**

Comunidad autónoma	CN 2020	TV 2020-2019	CN 2019	TV 2019-2018	CN 2018
Madrid	345.177	–12 %	392.941	3 %	381.207
Canarias	291.958	–22 %	374.729	6 %	352.359
País Vasco	249.384	–6 %	264.952	1 %	261.570
Castilla y León	229.053	–15 %	268.321	2 %	262.671
Cantabria	222.022	4 %	213.048	2 %	209.052
Galicia	191.622	–4 %	198.931	5 %	189.977
Navarra	169.010	–1 %	170.780	16 %	147.394
Baleares	157.302	–54 %	342.561	0 %	341.171
Cataluña	156.631	–8 %	169.791	5 %	161.186
Aragón	153.768	–2 %	156.552	7 %	146.240
Andalucía	152.461	–1 %	154.614	3 %	149.909
Asturias	149.531	–11 %	167.944	–3 %	172.432
Extremadura	139.585	–3 %	143.239	2 %	140.242
Murcia	138.495	–1 %	139.709	7 %	130.320
Comunidad Valenciana	133.431	3 %	130.166	10 %	118.767
Castilla-La Mancha	116.068	1 %	114.828	7 %	107.205
La Rioja	115.745	–1 %	116.437	6 %	109.835
Total	**224.969**	**–10 %**	**249.171**	**4 %**	**239.780**

Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

En cuanto al comportamiento de la ratio, se observa que las grandes empresas del País Vasco son las que mayor esfuerzo han de realizar para hacer frente a las auditorías, y que dicha presión ha incrementado en un 14 % entre 2019 y 2020. Una posible causa de esto es que no se han actualizado los honorarios que pagan, pero su cifra de negocios media ha caído un 22 % (véase tabla 7). Por el contrario, Castilla-La Mancha y Murcia son las comunidades autónomas con una menor ratio y resulta llamativo el caso de la Comunidad de Madrid (véase gráfico 8), ya que siendo la comunidad en la que mayores honorarios medios se pagan y mayor cifra de negocios media se registra, la ratio de honorarios sobre la cifra de negocios es inferior al de otras comunidades autónomas como Asturias y Canarias. Esto nos permite concluir que la actividad de la auditoría en Madrid, a pesar de presentar una mayor actividad, es menos rentable que en otras comunidades. Este hecho puede deberse a la existencia de una mayor competencia en Madrid respecto a otras comunidades autónomas.

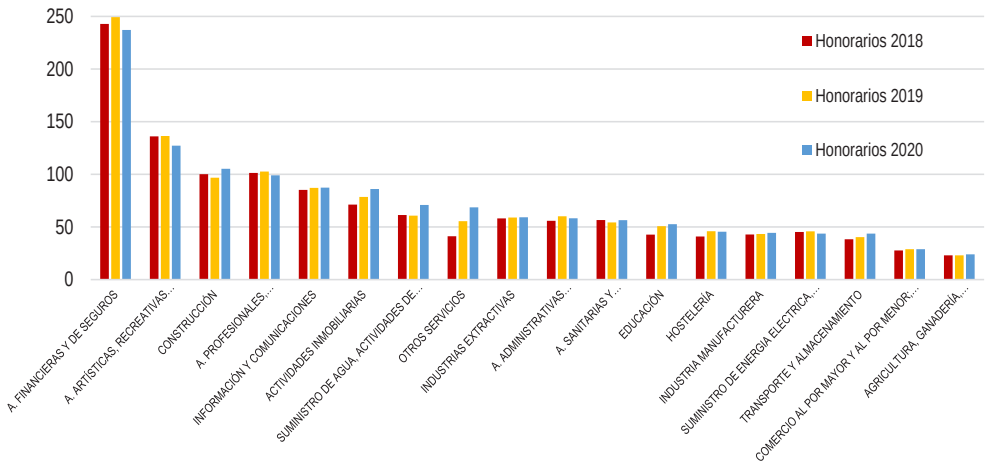
Por último, de este análisis hemos podido verificar que, si bien existe una relación indiscutible entre los honorarios pagados por las grandes empresas en función de su cifra de negocios, no es directamente proporcional en todas las comunidades. Esto se percibe gracias a casos como el de La Rioja que, a pesar de mostrar la cifra de negocios media más baja de las 19 comunidades autónomas, se sitúa justo detrás de Madrid en la ratio analizada.

Gráfico 8. **Ratio de honorarios medios/cifra de negocios media por comunidades autónomas. Datos en tantos por ciento**

Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Antes de continuar con el análisis y describir el comportamiento de esta ratio en función del sector de actividad, cabe destacar que en el periodo 2018-2020 el sector de actividades financieras y de seguros con unos honorarios medios de 237 mil euros se sitúa a la cabeza de los sectores y muy por encima de la media de honorarios medios por sector, situada en 74 mil euros. Esta circunstancia puede deberse a las particularidades de un sector como es el sector financiero, altamente regulado y con una normativa muy concreta que requiere de cierta especialización. Además, cabe destacar el crecimiento significativo que han experimentado los honorarios medios en los sectores de suministro de agua y otros servicios, que ha sido del 17 % y 23 %, respectivamente, en comparación con los datos de 2019 (véase gráfico 9).

Gráfico 9. **Honorarios medios por sector de actividad. Datos en miles de euros**

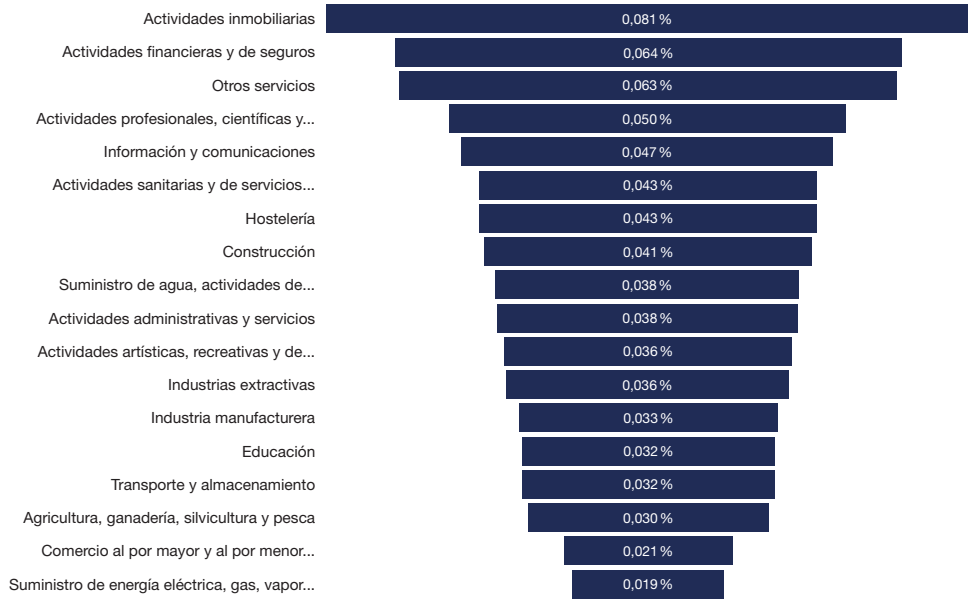


Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Respecto a la cifra de negocios encontramos al sector de suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado, junto con el de actividades financieras como los que más volumen de ventas registran, aunque han experimentado una caída de un 17 % y 11 %, respectivamente, en 2020. Además, son los dos únicos sectores que se encuentran por encima de la cifra de negocios media de 227.010 mil euros, superando en ambos casos los 500 millones de euros. Por el contrario, sectores como el transporte y almacenamiento y la hostelería han sido los que más han sufrido como consecuencia de la pandemia, reduciendo su volumen de ventas en 26 % y 45 %, respectivamente.

Procediendo al análisis de la ratio se observa que los sectores que mayor porcentaje de cifra de negocios destinan a los honorarios son el sector inmobiliario y el sector financiero y de seguros (véase gráfico 10). En estos dos sectores el esfuerzo relativo que deberán hacer las grandes empresas para pagar los honorarios será mayor que en otros sectores como el de comercio o de suministro de energía eléctrica, de forma que dichos sectores puedan resultar menos atractivos y rentables para el auditor. En particular sorprende el resultado del sector de suministro de energía eléctrica ya que, a pesar de haber caído su cifra de negocios durante 2020, es uno de los sectores con mayor volumen de negocios en este año.

Gráfico 10. **Distribución de la ratio de honorarios pagados sobre la cifra de negocios por sector de actividad para el año 2020 de grandes empresas. Datos en tanto por ciento**



Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Al igual que en el análisis anterior, estos resultados nos indican que, a pesar de existir una relación positiva entre los honorarios y la cifra de negocios de una entidad, no hay un comportamiento homogéneo entre los distintos sectores, de tal forma que las horas de trabajo del auditor y, por tanto, los honorarios dependen de otras variables además de la cifra de negocios que nos mide el nivel de actividad.

6.3.2. Medianas empresas

Tal y como se muestra en la tabla 6, el total de empresas clasificadas como medianas asciende a 6.980 empresas en España. La distribución geográfica de estas empresas se concentra en la Comunidad de Madrid, Cataluña y Comunidad Valenciana, representando estas tres comunidades el 53 % del total.

En cuanto a los honorarios medios pagados por comunidad autónoma encontramos la Comunidad de Madrid, las Islas Baleares y Canarias a la cabeza, mientras que en Extremadura y Murcia son los lugares donde menos se paga en media en concepto de honorarios.

La cifra de negocios de las medianas empresas presenta la misma tendencia a la baja que la de las grandes empresas analizadas anteriormente, destacando el descenso del 46 % del volumen de ventas de las empresas de Baleares, al ser esta una de las principales comunidades afectadas por la pandemia por el descenso del turismo, seguido del descenso del 25 % que sucede en Canarias.

Tabla 8. **Distribución de la ratio de honorarios sobre la cifra de negocios y su tasa de variación interanual por comunidades autónomas para el periodo 2018-2020 de medianas empresas. Datos en miles de euros y tanto por ciento**

Comunidad autónoma	Honorarios/CN 2020	TV 2020-2019	Honorarios/CN 2019	TV 2019-2018	Honorarios/CN 2018
Baleares	0,082 %	52 %	0,054 %	–1 %	0,054 %
Madrid	0,080 %	8 %	0,074 %	–4 %	0,077 %
Canarias	0,071 %	29 %	0,055 %	–1 %	0,056 %
País Vasco	0,071 %	9 %	0,065 %	0 %	0,065 %
Cataluña	0,066 %	11 %	0,060 %	–3 %	0,062 %
Navarra	0,061 %	7 %	0,057 %	–2 %	0,058 %
Cantabria	0,060 %	7 %	0,057 %	–3 %	0,058 %
Aragón	0,059 %	8 %	0,055 %	–3 %	0,056 %
Asturias	0,059 %	15 %	0,052 %	–1 %	0,052 %

▶

Comunidad autónoma	Honorarios/CN 2020	TV 2020-2019	Honorarios/CN 2019	TV 2019-2018	Honorarios/CN 2018
▶					
Galicia	0,058 %	7 %	0,054 %	–1 %	0,054 %
La Rioja	0,056 %	12 %	0,050 %	–4 %	0,052 %
Comunidad Valenciana	0,055 %	3 %	0,053 %	–2 %	0,054 %
Andalucía	0,054 %	6 %	0,050 %	–6 %	0,054 %
Castilla-La Mancha	0,053 %	6 %	0,050 %	–3 %	0,052 %
Castilla y León	0,052 %	9 %	0,048 %	–3 %	0,049 %
Extremadura	0,045 %	4 %	0,043 %	–3 %	0,044 %
Murcia	0,042 %	1 %	0,041 %	–7 %	0,044 %
Total	**0,064 %**	**9 %**	**0,059 %**	**–3 %**	**0,061 %**

Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

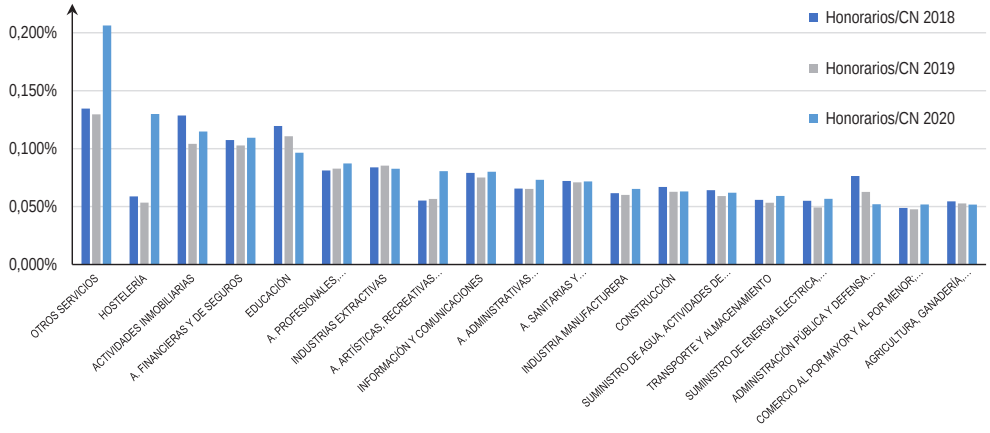
Tras definir el comportamiento de las variables que intervienen en la ratio y proceder al análisis de esta podemos ver que las dos comunidades autónomas en las que mayor presión de honorarios hay es en Baleares y Madrid. En el caso de Baleares esto se debe a que hubo un incremento del 2 % de los honorarios medios, pero una caída de casi el 50 % de la cifra de negocios. Por tanto, en las empresas baleares existe una mayor presión para hacer frente al pago de honorarios respecto de su cifra de ventas. Por el contrario, las empresas extremeñas y murcianas son las que menos ingresos destinan, siendo mercados que, por tanto, resultan menos rentables para los auditores (véase tabla 8).

Por su lado, en cuanto al análisis de las empresas en función de su sector de actividad, se detecta que los sectores de otros servicios y hostelería son los que mayores honorarios medios pagan, aunque se puede ver una caída de los honorarios medios entre 2019 y 2020 en línea con lo expuesto anteriormente sobre el sector. Y en términos de descenso de los honorarios medios, destaca la caída del 17 % que han experimentado en el sector de la educación.

En cuanto a la cifra de negocios se mantiene el sector financiero a la cabeza, a pesar de haber experimentado una caída del 15 % en esta categoría de empresas durante el 2020. Aun siendo una caída significativa, se ve superada por el descenso que ha experimentado la generación de ingresos de las empresas medianas pertenecientes al sector de la hostelería (–61 %).

A la hora de analizar esta ratio observamos que, de otros servicios, hostelería y actividades inmobiliarias son los que mayor porcentaje de sus ingresos destinan al pago de los honorarios de los auditores, mientras que el sector del comercio y el sector primario son los dos que menos (véase gráfico 11).

Gráfico 11. **Distribución de la ratio de honorarios pagados sobre la cifra de negocios por sector de actividad durante el periodo 2018-2020 de medianas empresas**



Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Cabe destacar el sustancial incremento que se observa en el gráfico para el año 2020 del sector de la hostelería. En parte, esto se debe a que los ingresos de las empresas medianas de este sector han caído en picado, mientras que los honorarios solo han visto una actualización negativa del 4 %. Entendemos que la contratación del auditor implica continuidad durante un determinado tiempo, de tal forma que, a pesar de la caída de la actividad en un determinado año, sigue existiendo la obligación de hacer frente a la auditoría. De esta forma, cae la actividad, pero sigue existiendo auditoría, aunque con honorarios renegociados a la baja.

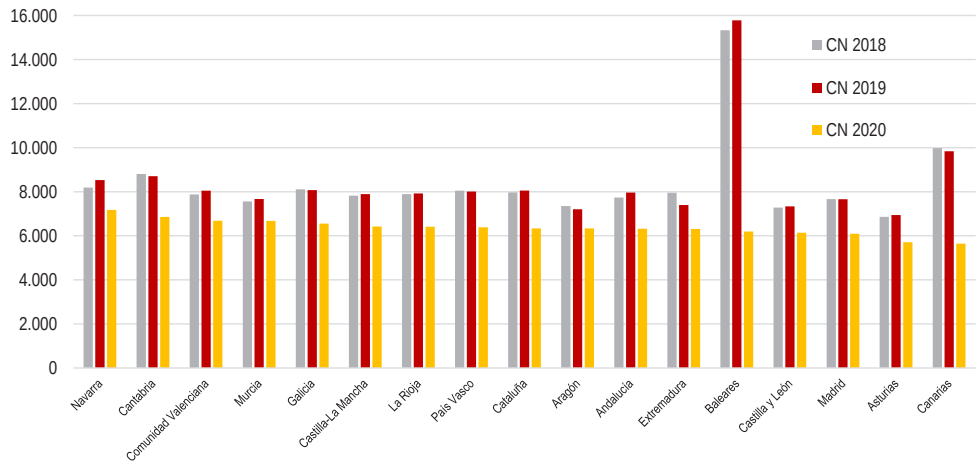
6.3.3. Pequeñas empresas

Por su parte, como se pudo ver en la tabla 6, las empresas pequeñas constituyen la segunda clasificación por tamaño que más empresas aglutina, con 4.511 empresas a analizar. De nuevo, la Comunidad de Madrid es la que más empresas tiene, con 1.023 empresas, seguida de Cataluña, con 918.

En cuanto a los honorarios medios que se pagan en cada una de las comunidades de España, nos encontramos a Cantabria, Madrid y Baleares como las comunidades en las que más se paga de media a los auditores en concepto de honorarios. En contraparte, las comunidades en las que menores honorarios medios se pueden ver son Asturias, La Rioja y Murcia.

Por otro lado, la cifra de negocios más alta la encontramos en la Comunidad de Navarra, con una cifra de negocios media de 7.177 mil euros. Cabe destacar que de manera generalizada ha habido un descenso de la cifra de negocios media en todas las comunidades autónomas (véase gráfico 12), aunque las más afectadas han sido Baleares (–61 %), Canarias (–43 %), Cantabria (–21 %) y Madrid (–20 %). En el caso concreto de Baleares, entendemos que la caída se debe fundamentalmente a la situación de la pandemia en el año 2020, como se ha comentado previamente.

Gráfico 12. **Datos de la cifra de negocios media por comunidad autónoma en 2018, 2019 y 2020 de pequeñas empresas. Datos en miles de euros**



Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Debido a la fuerte caída de la cifra de negocios en Baleares, Canarias y Madrid, pero una modificación poco significativa de los honorarios medios, la proporción de ingresos que destinan las pequeñas empresas de estas tres comunidades autónomas se ha incrementado sustancialmente (107 % Baleares, 66 % Canarias, 22 % Madrid). Se podría llegar a afirmar que durante 2020 la auditoría de entidades pequeñas era más rentable en Madrid, por la alta proporción de honorarios frente a la cifra de negocios de las empresas auditadas.

Por sectores, las pequeñas empresas del sector inmobiliario y financiero han tenido que hacer frente a unos mayores honorarios medios. Cabe destacar también que las empresas de los sectores de la Administración pública y de las industrias extractivas han pagado honorarios por encima de la media, mientras que los sectores sanitario, de educación, comercio y primario han pagado los honorarios medios más bajos en el periodo.

En cuanto a la cifra de negocios generada por las entidades pequeñas podemos ver que aquellas pertenecientes al sector del comercio son las que más volumen de negocios han presentado en 2020, a pesar de la significativa caída que experimentan entre 2019 y 2020 (–20 %). Esta reducción de la cifra de negocios se mantiene en múltiples sectores, entre los que destacan el sector de actividades administrativas y el de actividades artísticas con caídas del 36 % y 68 %, respectivamente.

Tabla 9. **Distribución de la ratio de honorarios sobre la cifra de negocios por sector de actividad y su tasa de variación interanual para el periodo 2018-2020 de pequeñas empresas. Datos en miles de euros y tanto por ciento**

Sector de actividad	Honorarios/CN 2020	TV 2020-2019	Honorarios/CN 2019	TV 2019-2018	Honorarios/CN 2018
Administración pública…	0,465 %	2 %	0,457 %	–7 %	0,493 %
Actividades inmobiliarias	0,261 %	14 %	0,228 %	4 %	0,220 %
Hostelería	0,241 %	189 %	0,083 %	–3 %	0,086 %
Actividades financieras…	0,239 %	–15 %	0,281 %	7 %	0,262 %
Actividades profesionales…	0,186 %	19 %	0,156 %	–12 %	0,177 %
Actividades artísticas…	0,180 %	35 %	0,133 %	–5 %	0,140 %
Información…	0,177 %	14 %	0,155 %	3 %	0,151 %
Educación	0,172 %	9 %	0,158 %	2 %	0,155 %
Actividades administrativas…	0,170 %	36 %	0,125 %	–3 %	0,129 %
Industrias extractivas	0,165 %	5 %	0,158 %	4 %	0,152 %
Otros servicios	0,162 %	23 %	0,132 %	–1 %	0,133 %
Suministro de energía…	0,160 %	14 %	0,140 %	0 %	0,141 %

▶

Sector de actividad	Honorarios/CN 2020	TV 2020-2019	Honorarios/CN 2019	TV 2019-2018	Honorarios/CN 2018
▶					
Actividades sanitarias…	0,150 %	5 %	0,143 %	–9 %	0,157 %
Construcción	0,143 %	23 %	0,116 %	–7 %	0,125 %
Transporte…	0,141 %	28 %	0,110 %	0 %	0,109 %
Suministro de agua…	0,139 %	1 %	0,138 %	–1 %	0,140 %
Agricultura, ganadería…	0,134 %	5 %	0,128 %	–5 %	0,134 %
Industria manufacturera	0,130 %	18 %	0,110 %	1 %	0,108 %
Comercio…	0,118 %	24 %	0,096 %	2 %	0,094 %
Total	**0,152 %**	**23 %**	**0,123 %**	**–1 %**	**0,124 %**

Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

A través del análisis de la ratio podemos ver que las pequeñas empresas del sector de la Administración pública y Defensa junto con actividades inmobiliarias y la hostelería son las que mayor porcentaje de sus ingresos destinan al pago de servicios de auditoría, al contrario que las pertenecientes al sector primario, industria manufacturera y comercio, que son las que destinan menos porcentaje. En el caso de las empresas auditadas que pertenecen de alguna forma a la Administración pública, son tan solo cuatro en la muestra y merecerían un análisis independiente por cuanto la naturaleza de un organismo público es distinta del resto de empresas de nuestra muestra. Destaca la reducción del esfuerzo o la parte de ingresos destinada a la remuneración de los auditores en el sector de actividades financieras y de seguros, siendo este el único sector en el que hay una reducción de la ratio entre 2019 y 2020.

6.3.4. Microempresas

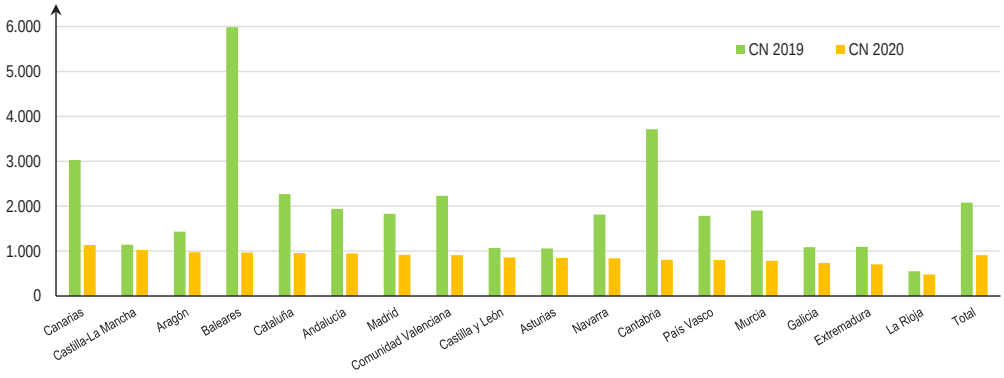
Por último, la muestra de microempresas (véase tabla 6) está compuesta por 841 entidades, que se ubican principalmente en Madrid y Cataluña.

En cuanto a los honorarios medios pagados por estas entidades, Baleares, Madrid y Canarias son las comunidades autónomas que más remuneran las auditorías de microempresas, aunque se ha producido un descenso de los honorarios medios en las tres. Esta

caída de los honorarios medios se puede observar en el conjunto de las comunidades autónomas, siendo la más afectada Andalucía que cae un 14 %.

Por otro lado, las microempresas han sido las más afectadas por la pandemia dado su reducido tamaño, que las hace más vulnerables al entorno macroeconómico. Entre los impactos que ha tenido la COVID-19 sobre ellas está la abrupta caída de generación de ingresos en 2020 (véase gráfico 13). Siendo las microempresas ubicadas en Baleares las que más afectadas han quedado (–84 % de cifra de negocios entre 2019 y 2020), seguida por Cantabria (–78 %) y Valencia (–63 %). En el conjunto general de la economía el volumen de negocios de las microempresas ha caído un 56 % durante 2020.

Gráfico 13. **Datos de la cifra de negocios media por comunidad autónoma 2019 y 2020 de microempresas. Datos en miles de euros**



Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Si procedemos a evaluar los resultados de la ratio, en 2020 las microempresas navarras, castellanoleonesas y murcianas fueron las que mayores ingresos destinaron a pagar a sus auditores, mientras que las extremeñas, andaluzas y aragonesas las que menos, de forma que también en el sector de microempresas se observa distinto comportamiento en función de su localización.

Realizando el análisis por sectores, por un lado, los honorarios medios más elevados corresponden a las auditorías del sector de actividades artísticas seguido del sector de la hostelería. Destacando la reducción del 10 % en los honorarios pagados por las auditorías de microempresas del sector financiero.

En cuanto al comportamiento de la cifra de negocios por sectores en esta categoría de empresas, se percibe una reducción generalizada en todos los sectores de la economía, que afecta principalmente a las microempresas de los sectores de la hostelería comercio y actividades sanitarias. Coincidentemente estos tres sectores se mantienen a la cabeza de los *rankings* de generación de ingresos entre las microempresas.

Tabla 10. **Distribución de la ratio de honorarios sobre la cifra de negocios por sector de actividad y su tasa de variación interanual para el periodo 2018-2020 de microempresas. Datos en miles de euros y tanto por ciento**

Sector de actividad	Honorarios/CN 2020	TV 2020-2019	Honorarios/CN 2019	TV 2019-2018	Honorarios/CN 2018
Suministro de agua…	2,500 %	32 %	1,894 %	12 %	1,687 %
Actividades profesionales…	2,232 %	–8 %	2,418 %	8 %	2,236 %
Construcción	1,999 %	177 %	0,723 %	16 %	0,621 %
Actividades financieras…	1,925 %	37 %	1,402 %	9 %	1,288 %
Agricultura, ganadería…	1,591 %	–29 %	2,251 %	85 %	1,218 %
Hostelería	1,553 %	797 %	0,173 %	–4 %	0,180 %
Actividades inmobiliarias	1,436 %	14 %	1,261 %	–11 %	1,419 %
Otros servicios	1,421 %	–22 %	1,833 %	87 %	0,979 %
Administración pública…	1,266 %	13 %	1,119 %	2 %	1,099 %
Actividades administrativas…	1,246 %	91 %	0,651 %	–20 %	0,813 %
Suministro de energía…	1,230 %	119 %	0,562 %	9 %	0,515 %
Transporte…	1,172 %	115 %	0,546 %	–29 %	0,764 %
Información…	1,168 %	–15 %	1,376 %	–30 %	1,954 %
Educación	0,997 %	–69 %	3,199 %	–88 %	27,623 %
Actividades artísticas…	0,976 %	194 %	0,332 %	–3 %	0,341 %
Comercio…	0,801 %	62 %	0,494 %	7 %	0,462 %

▶

Sector de actividad	Honorarios/CN 2020	TV 2020-2019	Honorarios/CN 2019	TV 2019-2018	Honorarios/CN 2018
▶					
Industria manufacturera	0,729 %	8 %	0,677 %	5 %	0,644 %
Actividades sanitarias…	0,575 %	15 %	0,500 %	–12 %	0,571 %
Industrias extractivas	0,520 %	–9 %	0,571 %	2 %	0,561 %
Total	**1,430 %**	**33 %**	**1,072 %**	**–34 %**	**1,617 %**

Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Finalmente, las microempresas de los sectores de suministro de agua, actividades profesionales y de la construcción son las que mayor presión encuentran a la hora de pagar los honorarios de las auditorías de sus cuentas (véase tabla 10). En el sector de la construcción esto se debe a que registra unos honorarios medios muy por encima de la media, pero su cifra de negocios en 2020 ha visto un descenso significativo que no se ha trasladado a los honorarios de auditoría.

7. Conclusiones

Lo que se ha observado en el transcurso de este trabajo es que existe una fuerte concentración del sector de la auditoría, particularmente en las auditorías de grandes entidades, que lleva a un reparto muy desigual de los honorarios totales generados y que perjudica a aquellos auditores que no forman parte de las *Big Four*, dando fuerza a las voces críticas que abogan por una reforma y liberalización del mercado, quizás empleando la forma de coauditoría (Bover, 2021).

Por otro lado, se ve también que efectivamente se produce una prima en los honorarios de las auditorías de las entidades cotizadas. Esto es razonable dado que estas entidades son de un tamaño y complejidad elevados, obligando a los auditores a tener que invertir muchas más horas para poder emitir una opinión fiable y que se adhiera a todos los principios que ha de seguir un auditor en el transcurso de su trabajo.

Este comportamiento de los honorarios en cuanto a las cotizadas también se replica por tamaños medidos por la cifra de negocios, viendo que existen unos honorarios mayores cuanto mayor tamaño tenga la entidad auditada, aunque de una manera heterogénea en lo que a distribución geográfica o sectorial se refiere. Sin embargo, si analizamos la pre-

sión que supone sobre las entidades el pago de los honorarios, podemos ver que son las microempresas (tipología de entidad que conforma la parte principal del tejido productivo español) las que más proporción de sus ingresos han de dedicar al pago de los honorarios. Esto es, el esfuerzo de contratar un auditor para las microempresas es proporcionalmente muy superior al resto de compañías de la muestra.

Por último, a pesar de haberse producido una crisis económica que ha dejado al país debilitado, hemos podido comprobar que en múltiples situaciones los honorarios medios pagados por las entidades no parecen haber sido objeto de revisión a la baja, independientemente de que la entidad auditada hubiese visto reducciones considerables de su cifra de negocios. Esta situación se puede explicar en parte por el hecho de que el contrato con el auditor en ningún caso es anual, y la caída de la actividad no conlleva automáticamente la revocación del nombramiento del auditor. Así el sector de la auditoría presenta un componente relativamente acíclico, si bien es cierto que se deberá actualizar este análisis en 2021 y 2022 para comprobar si en lugar de ser un sector acíclico es un sector que reacciona tardíamente a los cambios económicos.

El presente trabajo también tiene limitaciones. Entendemos que la fijación de los honorarios de una compañía incorpora otras muchas variables además de la cifra que negocios que hemos utilizado como forma de abordar nuestro análisis. La determinación de los honorarios incluye el análisis de los riesgos de la entidad, su complejidad organizativa, de mercados y productos, entre otras variables. Pero consideramos que el estudio de los honorarios de auditoría y su análisis en relación con la actividad de la empresa (medida por la cifra de negocios) resulta ciertamente de interés para el regulador y para la profesión, especialmente en un contexto carente de estudios y evidencia empírica sobre esta variable –honorarios de auditoría– cuyo cálculo se desconoce.

Referencias bibliográficas

Banco de España. (2021). *Informe anual 2020*. https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesAnuales/InformesAnuales/20/Fich/InfAnual_2020.pdf

Bover, A. (2021). Avanzando con pragmatismo hacia un modelo de coauditoría. *Cinco Días*. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/05/20/opinion/1621504729_646470.html

Ciampaglia Nardi, P. C., Elias Orsi, L., Placeres Borges, V. y Menezes da Silva, R. L. (2017). Influence of discretionary accounting practices in the audit fees. Enfoque

Reflexão Contábil. DOI: https://10.4025/enfoque.v37i3.34831

Comisión Europea. (2022). *Auditing of companies' financial statements*. https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements_es

Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas (DOUE núm. 158, de 27 de mayo de 2014).

Fernández, D. (2015). Los auditores se hacen de oro. *El País*. https://elpais.com/economia/2015/08/27/actualidad/1440695798_205408.html

Fuente, G. de la., Sanmartín, R., Guinea, B. y Eir Jonsdottir, H. (2018). El futuro de la auditoría [Sesión plenaria]. *XXIV Congreso Nacional de Auditoría*. Toledo. España. https://www.youtube.com/watch?v=EhcfIg5Brrg&t=7s

Hernández González, N. y García Domonte, A. (2019). *La Evolución de la Auditoría en Siglo XXI* (TFG). Universidad Pontificia de Comillas (ICADE).

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España [ICJCE]. (2020). *Las pymes que se auditen tendrán mejor acceso al crédito en tiempos de Covid-19* [comunicado de prensa]. https://www.icjce.es/pymes-auditen-tendran-mejor-acceso-credito-tiempos-covid-19

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España [ICJCE]. (2021). *Las empresas auditadas se recuperan antes de las crisis* [comunicado de prensa]. https://www.icjce.es/lasempresas-auditadas-recuperan-antes-crisis

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas [ICAC]. (2021). *Situación de la auditoría en España*. https://www.icac.gob.es/auditoria/situacionauditoria

International Federation of Accountants [IFA]. (2022). *Understanding audit fees and non-audit services fees. 2013-2020*. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Audit-Fees-Survey-2022.pdf

Jaramillo, J. M., Benau, G. M. A. y Grima, Z. A. (2012). Factores que determinan los honorarios de auditoría: Análisis empírico para México. *Biblat*, *59,* 387-406.

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. (BOE de 21 de julio de 2015). https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147&p=20210413&tn=1

Mazars. (2021). *The future of audit: market view. Myths, realities, and ways forward*. REA Auditores. https://rea.economistas.es/Contenido/REA/Estudios/Mazars_Future_of_Audit_F.pdf

Reglamento n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión (DOUE núm. 158, de 27 de mayo de 2014).

Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado (DOUE núm. 187, de 26 de junio de 2014).

Rubio Box, S. y Ortiz Martínez, E. (2019). Honorarios de auditoría y empresa auditada: sector y tamaño. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *439*, 205-224.

Sempere, P. (2021). El Covid se lleva por delante a 207.000 empresas y 323.000 autónomos en apenas medio año. *Cinco Días*. https://cincodias.elpais.com/

cincodias/2021/02/03/economia/1612367119_734627.html

Shan, Y. G., Troshani, I. y Tarca, A. (2019). Managerial ownership, audit firm size, and audit fees: Australian evidence. *ScienceDirect*, *35,* 18-36. https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1061951818300661?via%3Dihub

Sobrino, R. (2020). Las auditoras anticipan una caída de negocio y honorarios a partir de 2021. *Cinco Días*. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/05/17/companias/1589741315_365743.html

Diego Carrasco Stoetzer. Graduado de la Universidad Autónoma de Madrid en junio de 2022 por el programa de Cooperación Educativa. Actualmente está trabajando en la firma de auditoría de PricewaterhouseCoopers Auditores, SL en el sector de Comercio, Industria y Farmacia. La aportación al trabajo ha sido del 26%, en el que ha realizado labores de investigación y gestión del equipo. https://orcid.org/0000-0003-1589-1945

Andrea Dumont García. Graduada de la Universidad Autónoma de Madrid en junio de 2022 por el programa de Cooperación Educativa. Actualmente está trabajando en la firma de auditoría de PricewaterhouseCoopers Auditores, SL en el sector de Banca. La aportación al trabajo ha sido del 26%, en el que ha ejecutado labores de investigación y gestión del equipo.

Hugo Arribas Martínez. Graduado de la Universidad Autónoma de Madrid en junio de 2022 por el programa de Cooperación Educativa. Actualmente está trabajando en Michelín en el departamento de Marketing. La aportación al trabajo ha sido del 24%, en el que ha efectuado labores de investigación.

David Arenal Soto. Graduado de la Universidad Autónoma de Madrid en junio de 2022 por el programa de Cooperación Educativa. Actualmente está trabajando en la firma de auditoría de PricewaterhouseCoopers Auditores, SL en el sector de Comercio, Industria y Farmacia. La aportación al trabajo ha sido del 24%, en el que ha desarrollado labores de investigación.

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

Sobre la valoración del impuesto diferido en una cooperativa «especialmente protegida»

Análisis de la consulta 3 del BOICAC 129, de abril de 2022

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF.- UDIMA (España)

Extracto

En esta consulta se tratará la valoración del impuesto diferido en una cooperativa «especialmente protegida».

Publicado: 05-04-2023

Consulta 3

Sobre la valoración del impuesto diferido en una cooperativa «especialmente protegida».

Respuesta

La consulta se refiere a una cooperativa especialmente protegida dentro del ámbito de aplicación de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, por lo que tributa al tipo impositivo del 20 % por los resultados cooperativos y al 25 % por los resultandos extracooperativos, disfrutando asimismo de una bonificación en la cuota íntegra del 50 %.

El artículo 7.1 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 9 de febrero de 2016, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios, indica lo siguiente:

© Centro de Estudios Financieros (05-04-2023)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

> 1. Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.
>
> […].

La cuestión planteada se refiere al tipo de gravamen a aplicar para valorar el activo y/o pasivo por impuesto diferido generado en el ejercicio, el 20 % y el 25 %, respectivamente, para los resultados cooperativos y extracooperativos, o bien el tipo de gravamen efectivo del 10 % y del 12,5 %, teniendo en cuenta la bonificación del 50 % en la cuota íntegra, habida cuenta de que los requisitos de la especial protección deben cumplirse y acreditarse en cada ejercicio.

Las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, establecen en su norma duodécima, «Gasto por impuesto sobre beneficios», lo siguiente:

> Duodécima. Gasto por impuesto sobre beneficios.
>
> 1. El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.
>
> […]
>
> 3. El gasto (ingreso) por impuesto diferido se corresponderá, en general, con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, que se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, conforme a la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.
>
> La cuantificación de los respectivos activos y pasivos por impuestos diferidos se realizará teniendo en cuenta el tipo de gravamen, cooperativo o extracooperativo, que corresponda a la naturaleza de los resultados relacionados con dichos créditos y débitos, así como, en su caso, la calificación fiscal de protegida o especialmente protegida de que goce la cooperativa.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior la cooperativa deberá tener en cuenta en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido la bonificación en la cuota íntegra por tratarse de una cooperativa especialmente protegida.

Ejemplo

Los datos para registrar el gasto por el impuesto sobre sociedades de una cooperativa especialmente protegida son los siguientes:

- Resultado por actividades cooperativas antes de registrar el gasto del fondo de educación, formación y promoción: 200.000 um.
- Resultado extracooperativo antes de impuestos: 80.000 um.
- La dotación al fondo de educación, formación y promoción según marcan los estatutos de la cooperativa es del 10 % del resultado cooperativo.
- Dotación al fondo operativo: 20 % del resultado cooperativo.
- Retenciones y pagos a cuenta: 25.000 um.
- Tipo de gravamen para los resultados cooperativos: 20 %.
- Tipo de gravamen para los resultados extracooperativos: tipo general del impuesto sobre sociedades.
- Otros ajustes a considerar en la liquidación del impuesto para el resultado cooperativo:
  - Otras diferencias permanentes: 12.000 um.
  - Diferencias temporarias con origen en el ejercicio: 14.000 um.

Solución

Según el artículo 7 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas:

> Se considerarán especialmente protegidas y podrán disfrutar, con los requisitos señalados en esta Ley, de los beneficios tributarios establecidos en los artículos 33 y 34, las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes:
>
> a) Cooperativas de Trabajo Asociado.
>
> b) Cooperativas Agrarias.
>
> c) Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.
>
> d) Cooperativas del Mar.
>
> e) Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

Las cuestiones a considerar para realizar la liquidación del impuesto sobre sociedades, así como el registro contable del gasto por el impuesto sobre sociedades son las siguientes:

- Para la determinación de la base imponible se considerarán separadamente los resultados cooperativos y los extracooperativos.

- Son resultados cooperativos los siguientes rendimientos:
  - Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios.
  - Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.
  - Las subvenciones corrientes.
  - Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables.
  - Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.
  - Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.
- Son resultados extracooperativos los rendimientos extracooperativos y los incrementos y disminuciones patrimoniales a que se refieren los artículos 21 y 22 de la ley mencionada anteriormente.
- Para la determinación de los resultados cooperativos o extracooperativos se imputarán a los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa.
- A efectos de liquidación, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50 % de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio.
- También se consideran gastos deducibles (art. 18.2) las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción.
- En cuanto a la dotación del Fondo de Educación y Promoción no podrá exceder en cada ejercicio económico del 20 % de los excedentes del mismo.

Aplicando lo indicado en los párrafos anteriores:

Cálculo de la dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción

Resultado operativo – 10 % resultado operativo

$$200.000 - 10\% \times 200.000 = 180.000$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
657	Dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción	20.000	
148	Fondo de Educación, Formación y Promoción a largo plazo		20.000

Cálculo del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades

La dotación al fondo operativo, desde el punto de vista contable, es una distribución del resultado y fiscalmente es deducible en el 50 %.

	Resultado cooperativo	Resultado extracooperativo
Beneficio antes de impuestos	180.000	80.000
+/– Ajustes		
Dotación al fondo operativo	–17.000	–20.000
Otras diferencias permanentes	+12.000	0
Diferencia temporaria con origen en el ejercicio	+14.000	0
Base imponible	**189.000**	**60.000**
Tipo de gravamen	20 %	25 %
Cuota íntegra	**37.800**	**15.000**
Cuota íntegra total	**52.800**	
Compensación cuotas íntegras de ejercicios anteriores	0	
Cuota íntegra ajustada	**52.800**	
Bonificación (50 % × 52.800)	–26.400	
Cuota íntegra líquida	**26.400**	
Retenciones y pagos a cuenta	–25.000	
Cuota diferencial	**1.400**	

Impuesto corriente

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	26.400	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		25.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		1.400

Impuesto diferido

Por la diferencia temporaria, de acuerdo con la consulta, se registrará un activo fiscal por el siguiente importe:

$$14.000 \times 50\,\% \times 20\,\% = 1.400$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	1.400	
6301	Impuesto diferido		1.400

ISSN: 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

Tercer ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso a la Subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada, de la Escala de funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional (turno libre)

María Álvarez Fernández (autora de contacto)

Interventora-Tesorera de Administración local (España)

Marta González Amador

Interventora-Tesorera de Administración local (España)

(Tercer ejercicio de las pruebas selectivas para el acceso por turno libre a la Subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada, de la Escala de funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional, convocadas por Resolución de 29 de junio de 2021 [BOE de 2 de julio]).

Sumario

Bloque 1. Presupuesto. El presupuesto y sus modificaciones. Gestión presupuestaria. Ejecución y liquidación del presupuesto. Reglas fiscales de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Morosidad y periodo medio de pago.

Bloque 2. Contabilidad. Contabilidad financiera. Contabilidad analítica y de gestión. Contabilidad pública local.

Bloque 3. Tesorería y recaudación. Operaciones de crédito. Principio de prudencia financiera. Gestión tributaria, recaudación e inspección tributaria. Gestión de la tesorería y de los ingresos.

Publicado: 05-04-2023

© Centro de Estudios Financieros (05-04-2023)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

Bloque núm. 1

Presupuesto

La liquidación del presupuesto del ejercicio corriente del Ayuntamiento de SA a fecha 31 de diciembre de 2021 presenta los siguientes datos expresados en unidades monetarias (um):

Ingresos

	Capítulos	Pr. inic.	Modific.	DRN	Ing. real.	Dev. ing.	Rec. liq.	Pte. cb.
1	Impuestos directos	39.650	–	37.100	34.000	800	33.200	3.900
2	Impuestos indirectos	1.450	–	1.700	1.500	50	1.450	250
3	Tasas y otros ingresos	9.000	–	8.600	8.500	150	8.350	250
4	Transferencias corrientes	16.700	–	15.800	15.800	100	15.700	100
5	Ingresos patrimoniales	200	–	150	150	0	150	0
7	Transferencias de capital	–	450	300	300	0	300	0
8	Activos financieros	–	1.200	–	–	–		
		67.000	**1.650**	**63.250**	**60.250**	**1.100**	**59.150**	**4.500**

- Pr. inic.: previsiones iniciales de ingresos.
- Modif.: modificaciones del presupuesto de ingresos.
- DRN: derechos reconocidos netos.
- Ing. real.: ingresos realizados.

- Dev. ing.: devoluciones de ingreso.
- Rec. liq.: recaudación líquida.
- Pte. cb.: derechos pendientes de cobro.

Gastos

	Capítulos	Ct. inic.	Modif.	ORN	Pg. real.	Pg. líq.	Pte. pg.
1	Gastos de personal	24.100	–	23.550	23.500	23.450	100
2	Gastos en bs. ctes. y servicios	35.250	200	33.000	31.250	31.250	1.750
3	Gastos financieros	250	–	150	150	150	0
4	Transferencias corrientes	2.300	200	2.500	2.400	2.350	150
6	Inversiones reales	3.800	1.250	3.000	2.850	2.800	200
7	Transferencias de capital	250	–	200	200	200	0
9	Pasivos financieros	1.050	–	1.040	1.040	1.040	0
		67.000	**1.650**	**63.440**	**61.390**	**61.240**	**2.200**

- Ct. inic.: créditos iniciales de gastos.
- Modif.: modificaciones presupuesto de gastos.
- ORN: obligaciones reconocidas netas.
- Pg. real.: pagos realizados.
- Pg. líq.: pagos líquidos.
- Pte. pg.: obligaciones pendientes de pago.

Se conocen asimismo los siguientes datos:

1. Los fondos líquidos a fecha 31 de diciembre de 2021 ascienden a 3.750 um.
2. La deuda viva al final del ejercicio 2021 asciende a 8.450 um.

   El ayuntamiento no tiene ningún ente dependiente.

   El préstamo suscrito en 2018 se viene amortizando por el sistema de amortización francés desde su suscripción, devengándose los intereses anuales a 1 de enero de cada ejercicio.

3. En cuanto a las operaciones no presupuestarias, los saldos en el último día del ejercicio han sido los siguientes:

	Saldo a 31 de diciembre de 2021
Deudores no presupuestarios	200
Acreedores no presupuestarios	150
Cobros pendientes de aplicación definitiva	50
Pagos pendientes de aplicación definitiva	100

4. La evolución de los derechos reconocidos de presupuestos cerrados por ejercicios y capítulos ha sido la siguiente:

	Capítulo 1	
	Dchos. ptes. cobro 1 de enero de 2021	Recaudación
2020	2.300	1.200
2019	1.500	800
2018	950	450
2017	500	100
2016	550	150
2015 y ant.	1.200	100

	Capítulo 2	
	Dchos. ptes. cobro 1 de enero de 2021	Recaudación
2020	150	150
2019	0	0
2018	150	50
2017	0	0

▶

	Capítulo 2	
	Dchos. ptes. cobro 1 de enero de 2021	Recaudación
2016	100	0
2015 y ant.	150	0

	Capítulo 3	
	Dchos. ptes. cobro 1 de enero de 2021	Recaudación
2020	350	250
2019	100	100
2018	200	100
2017	100	0
2016	100	0
2015 y ant.	350	50

Las bases de ejecución del presupuesto para el ejercicio 2021 establecen que para el cálculo de los derechos de difícil o imposible recaudación se incrementarán en un 5 %, cuando resulte posible, los porcentajes mínimos establecidos en la normativa aplicable.

5. Las obligaciones pendientes de pago a fecha 1 de enero de 2021 ascendían a 2.700 um, de las que se han abonado a lo largo del ejercicio 2.650 um.

   El saldo de la cuenta 413 a 31 de diciembre de 2020 era de 300 um, correspondientes a facturas abonadas en el primer semestre de 2021, mientras que a 31 de diciembre de 2021 presenta un saldo de 100 um.

6. En cuanto a los proyectos de gasto con financiación afectada y debido a los retrasos propios de la tramitación administrativa, las actuaciones de gasto que dan lugar al reconocimiento de obligaciones se han producido en todos los casos a partir del ejercicio 2021, se dispone de la siguiente información además de la recogida en los estados de ingresos y gastos:

   - Proyecto 1. Construcción de pista polideportiva. Subvención de la comunidad autónoma que cubre el 90 % del coste de las obras, y de la que se han abonado de forma anticipada 2/3 partes.

Importe de adjudicación 500 um, generando obligaciones reconocidas por 300 um.

- Proyecto 2. Remodelación de parque central. Préstamo obtenido en 2018, remanentes de crédito incorporados al inicio de 2021, financiado con exceso de financiación afectada.

  Importe de adjudicación 200 um, ejecutado en su totalidad y liquidado en el ejercicio.

- Proyecto 3. Ampliación de Biblioteca Miguel de Cervantes. Préstamo obtenido en 2018, remanentes de crédito incorporados al inicio de 2021, financiado con exceso de financiación afectada.

  Importe de adjudicación 600 um, se han reconocido en 2021 obligaciones por 400 um.

Se pide:

1. Calcular el remanente de tesorería para gastos generales a 31 de diciembre de 2021.
2. Calcular la capacidad o necesidad de financiación a 31 de diciembre de 2021.
3. Señalar de forma razonada la posibilidad de financiar en el escenario vigente en 2022 la construcción de un pabellón deportivo por importe de 2.000 um no previsto en el presupuesto inicialmente aprobado, especificando la modificación presupuestaria a aprobar en cada caso.

Solución

Apartado 1

Gastos con financiación afectada

Proyecto 1

- Importe adjudicación ..... 500 um
- Subvención (0,9 × 500) ..... 450 um
- Obligaciones reconocidas netas ..... 300 um
- Derechos reconocidos netos (2/3 × 450) ..... 300 um
  (dato además aportado en el estado de ejecución de ingresos, capítulo 7)
- Coeficiente de financiación 0,9

Desviación de financiación del ejercicio y acumulada (coinciden en el primer año) =
= 300 – 0,9 × 300 = +30 um

Proyecto 2

- Importe adjudicación ..... 200 um
- Préstamo ..... 200 um
- Obligaciones reconocidas netas ..... 200 um
- Derechos reconocidos netos 2021 ..... 0 um
- Coeficiente de financiación 1

Desviación de financiación del ejercicio = 0 – 1 × 200 = –200 um

Desviación de financiación acumulada = 200 – 1 × 200 = 0 um

Proyecto 3

- Importe adjudicación ..... 600 um
- Préstamo ..... 400 um
- Obligaciones reconocidas netas 2021 ..... 400 um
- Derechos reconocidos netos 2021 ..... 0 um
- Coeficiente de financiación ..... 1 um

Desviación de financiación del ejercicio = 0 – 1 × 400 = –400 um

Desviación de financiación acumulada = 600 – 1 × 400 = +200 um

Cálculo del pendiente de cobro de ejercicios cerrados

	Pendiente de cobro a 1 de enero de 2021 (um)	Recaudación (um)	Pendiente de cobro a 31 de diciembre de 21 (um)
Capítulo 1	7.000	2.800	4.200
Capítulo 2	550	200	350
Capítulo 3	1.200	500	700
			5.250

Cálculo del dudoso cobro (art. 193 bis TRLRHL)

	Capítulo 1 (um)	Capítulo 2 (um)	Capítulo 3 (um)	
2020 (30 %)	330	0	30	
2019 (30 %)	210	0	0	
2018 (55 %)	275	55	55	
2017 (80 %)	320	0	80	
2016 (80 %)	320	80	80	
2015 y ant. (100 %)	1.100	150	300	
Total	**2.555**	**285**	**545**	**3.385**

Remanente de tesorería a 31 de diciembre de 2021 (um)	
1. Fondos líquidos a 31 de diciembre de 2021	**3.750**
2. Derechos pendientes de cobro	**9.950**
Presupuesto corriente	4.500
Presupuestos cerrados	5.250
No presupuestario	200
3. (–) Obligaciones pendientes de pago	**–2.400**
Presupuesto corriente	2.200
Presupuestos cerrados	50
No presupuestario	150
4. PPA	**50**
(–) Cobros pendientes aplicación	–50
(+) Pagos pendientes aplicación	100
Remanente de tesorería total	**11.350**
Dudoso cobro	3.385

Remanente de tesorería a 31 de diciembre de 2021 (um)	
▶	
Exceso de financiación afectada	230
Remanente de tesorería para gastos generales	**7.735**

Apartado 2

Ajustes SEC

Ajuste por recaudación de ingresos (capítulos 1, 2 y 3):

	DRN	Rec. corriente	Rec. cerrados	Ajuste
Capítulo 1 (um)	36.300	33.200	2.800	–300
Capítulo 2 (um)	1.650	1.450	200	0
Capítulo 3 (um)	8.450	8.350	500	400

Ajuste de la cuenta 413:

- Saldo inicial de la cuenta 413 ..... 300 um
- Saldo final de la cuenta 413..... 100 um
- Ajuste ..... +200 um

Cálculo de la capacidad:

- DRN 1-7 ..... 62.550 um
- ORN 1-7 ..... 62.400 um
- Capacidad antes de ajustes ..... 150 um
- Ajustes ..... +300 um
- Capacidad de financiación..... 450 um

Apartado 3

En cuanto a la modificación presupuestaria que se podría tramitar para la construcción de un pabellón deportivo por importe de 2.000, teniendo en cuenta la información del supuesto

y la actual suspensión de las reglas fiscales, habría que acudir a un crédito extraordinario financiado con remanente de tesorería para gastos generales, que asciende a 7.735 euros.

Al estar suspendidas las reglas fiscales, no existe obligación de amortizar deuda anticipadamente, ni tampoco opera el límite de la capacidad de financiación (550 um).

Ahora bien, la utilización del remanente de tesorería para gastos generales por importe de 2.000 um para financiar esta inversión, superando, por tanto, la capacidad de financiación, podría generar inestabilidad presupuestaria en la liquidación del presupuesto. Esta situación no daría lugar a la aprobación de un plan económico-financiero, pero podría poner en riesgo la situación presupuestaria de la entidad local.

Como conclusión, la entidad puede destinar el saldo total del RTGG a financiar cualquier tipo de gasto, sin límite alguno que no sea el de la cuantía del propio remanente disponible y sin la obligación de destinar parte alguna de dicho remanente en la amortización anticipada de deuda.

No obstante, se debe tener en cuenta a la hora de utilizar el RTG que, por criterio de prudencia, si se dispone de gastos pendientes de aplicar a presupuesto en la cuenta 413 (como es el caso, por importe de 100 um), estos gastos deberían atenderse en primer lugar y con preferencia a otros, pues se trata de obligaciones ya contraídas por la entidad local, garantizando así el cumplimiento del plazo máximo de pago a proveedores.

Bloque núm. 2

Contabilidad

Apartado A

En marzo de 2021 el ayuntamiento recibió como donación de la comunidad autónoma 30.000 mascarillas valoradas en 30.000 euros. Razone su respuesta.

Apartado B

En 2019 una sociedad 100 % del ayuntamiento amplió su capital social en 50.000 euros, siendo la ampliación suscrita mediante aportación no dineraria en terrenos. En noviembre

de 2021 se descubrió que dicha aportación no dineraria no se había contabilizado en el ayuntamiento, teniendo los terrenos aportados un valor contable de 40.000 euros.

Apartado C

En diciembre de 2021 el ayuntamiento declaró extinguidos por insolvencia derechos de cobro de presupuestos cerrados, en concepto de impuesto sobre bienes inmuebles, por importe de 5.000 euros.

Apartado D

La liquidación del presupuesto de ingresos de ejercicio corriente presenta, entre otros, los siguientes datos a 31 de diciembre de 2021:

Aplicación presupuestaria	Descripción	Anulación liquidaciones	Aplazamientos y fraccionamientos (1)	Devolución ingresos
Total		10.000	3.500	2.000

(1) El 50 % de los aplazamientos y fraccionamientos concedidos vencen en el ejercicio 2022 y el resto en 2023.

El desarrollo de las devoluciones del ejercicio es el siguiente:

Devoluciones de ingresos	Pendientes de pago a 1 de enero	Modificaciones saldo inicial y anulaciones (1)	Reconocidas en el ejercicio	Prescripciones	Pagadas en el ejercicio
Total	1.000	100	4.000	500	2.000

(1) Se corresponde con la anulación de devoluciones de ingresos de ejercicios anteriores.

La información del presupuesto de gastos de ejercicios cerrados presenta, entre otros, los siguientes datos a 31 de diciembre de 2021:

Obligaciones presupuestos cerrados	Pendientes de pago a 1 de enero	Modificaciones saldo inicial y anulaciones (1)	Prescripciones	Pagadas en el ejercicio
Total	800	50	5	650

(1) Se han anulado obligaciones por importe de 5 euros. El resto es una modificación en aumento de las obligaciones reconocidas como consecuencia de un error.

Además, debe tenerse en cuenta la siguiente información: la entidad opta por la utilización de las siguientes divisionarias: 4130, «Acreedores por operaciones aplicables a presupuesto en periodos posteriores», y 4131, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto».

El 15 de septiembre de 2021 se recibió una impresora, por importe total de 300 euros, que debía recibirse en octubre, pero a cuyo albarán se dio la conformidad. No obstante, al cierre del ejercicio sigue sin recibirse la correspondiente factura.

Se pide:

1. Practicar en la contabilidad financiera de 2021 del ayuntamiento las anotaciones que, en su caso, procedan para registrar las operaciones de los apartados A, B y C. El ayuntamiento aplica el modelo normal de contabilidad local.

   Nota: las cuentas que se utilicen para solucionar estos apartados pueden identificarse solo por el código numérico, solo por la denominación o por el código y la denominación, con que figuren en el cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local.

2. Cumplimentar las casillas del balance de comprobación (previo a las operaciones de regularización y cierre) que se adjunta en papel autocopiativo solo con la información del apartado D. Las casillas que no deban tener importe deben cumplimentarlas con ceros.

   Nota: téngase en cuenta que todas las operaciones relativas al presupuesto son «Operaciones de gestión».

Anexo. Apartado D

Balance de comprobación a 31 de diciembre de 2021 (previo a las operaciones de regularización y cierre)

Cuenta	Descripción	Suma	
		Debe	Haber
2621	Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamientos		
4010	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados. Operaciones de gestión		

▶

Cuenta	Descripción	Suma	
		Debe	Haber
▶			
4130	Acreedores por operaciones aplicables a presupuesto en periodos posteriores		
4131	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto		
4180	Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones. Operaciones de gestión		
43300	DAPC. Por anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión		
43320	DAPC. Por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión		
4339	DAPC. Por devolución de ingresos		
437	Devolución de ingresos		
4430	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamientos. Operaciones de gestión		

Solución

Apartado A

No procede asiento contable, dado que no se cumplen ninguno de los criterios que establece el punto 5.º, «Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales», del marco conceptual del modelo normal de contabilidad local.

No ha tenido lugar ninguna operación presupuestaria de reconocimiento de derechos, por lo que no procede el registro contable de un ingreso presupuestario.

Tampoco ha tenido lugar ningún ingreso que afecte al resultado económico patrimonial, pues:

> el reconocimiento de ingresos en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante un incremento de activos, o una disminución de los pasivos, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad.

Apartado B

Según el marco conceptual, punto 21.º, «Cambios en criterios y estimaciones contables y errores»: «En ningún caso, los errores de ejercicios anteriores podrán corregirse afectando al resultado del ejercicio en que son descubiertos, salvo en el supuesto de que no tengan importancia relativa o sea impracticable determinar el efecto de tal error». En consecuencia, por el valor razonable que se conoce:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2500	Participaciones a largo plazo en entidades del grupo	50.000	
210	Terrenos		40.000
129	Resultado de ejercicios anteriores		10.000

Apartado C

Código	Cuenta	Debe	Haber
6670	Pérdida de créditos incobrables	5.000	
43910	Derechos cancelados por insolvencias y otras causas		5.000

Apartado D

Cuenta	Descripción	Suma	
		Debe	Haber
2621		1.750	0
4010		655	850
4130		300	300
4131		300	300
4180		2.500	4.900

▶

Cuenta	Descripción	Suma	
		Debe	Haber
▶			
43300		0	10.000
43320		0	3.500
4339		0	2.000
437		2.000	0
4430		1.750	0

Nota: en el momento de la recepción de la impresora, por 300 euros, se habrá realizado el asiento: 21X a 4130. Pero a 31 de diciembre, como no se ha recibido la factura, se habrá reclasificado: 4130 a 4131.

Bloque núm. 3

Tesorería y recaudación

El departamento de Tesorería del Ayuntamiento de Villamar[1] tiene encomendadas las funciones de gestión tributaria, recaudación de tesorería y la tramitación de los expedientes de endeudamiento.

En el primer semestre de 2022 se procede a dar tramitación administrativa a las siguientes situaciones:

1. El 1 de noviembre de 2021 el Sr. Martínez vendió un inmueble de su propiedad, sito en el municipio de Villamar, al Sr. Smith.

   El 9 de mayo de 2022, el Sr. Smith presentó por registro de entrada del Ayuntamiento de Villamar autoliquidación en concepto de impuesto sobre el incremento

[1] El municipio de Villamar, de régimen común, tiene una población censada de 12.000 habitantes.

de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)[2] con una cuota resultante que ascendía a 12.300 euros, procediendo a su pago el mismo día.

Se pide:

Calcular los recargos e intereses que, en su caso, procedería liquidar por parte de la Administración, teniendo en cuenta su inactividad hasta el momento.

2. Tras la compraventa y cambio de titular del recibo de impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), el Ayuntamiento de Villamar se percató de que el inmueble del apartado anterior tenía deudas pendientes de pago asociadas en concepto de IBI de los ejercicios 2020 y 2021, sobre las que se dictó providencia de apremio en tiempo y forma.

   El importe principal de dichas deudas asciende a 1.000 euros, de los cuales 500 euros corresponden al principal por IBI del ejercicio 2020 y 500 euros al principal del ejercicio 2021.

Se pide:

Argumentar si la Administración puede exigirle dichas deudas al Sr. Smith como comprador.

3. La Sra. Flores, con domicilio fiscal en el municipio de Villamar, domicilió los recibos por IBI correspondientes a su vivienda, pero no hizo lo mismo con los recibos en concepto de impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM).

   El 1 de abril de 2022 finalizó el periodo voluntario de pago del IVTM de acuerdo con el calendario fiscal aprobado para 2022, sin que la Sra. Flores hubiese hecho frente al recibo de 120 euros en concepto de IVTM que figura a su nombre.

   Por ello el 5 de mayo de 2022 se ha iniciado procedimiento de apremio respecto de dicha deuda.

Se pide:

Calcular el importe de la deuda tributaria a notificar teniendo en cuenta que el tipo de prudencia financiera es del 0,75 % y el interés de demora para el año 2022 es del 3,75 %.

[2] La Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Villamar establece la gestión del impuesto mediante autoliquidación.

4. El día 5 de junio de 2022 la deuda en concepto de IVTM de la Sra. Flores sigue figurando pendiente de pago en el Ayuntamiento de Villamar.

   Durante la primera semana de marzo, la Sra. Flores impartió un taller de cerámica, en virtud de un contrato formalizado en el mes de enero de 2022 por el área de Cultura del Ayuntamiento de Villamar, en el que se acordaba una remuneración de 500 euros por los servicios prestados.

   La Sra. Flores emitió factura por sus servicios por el importe acordado, la cual tuvo entrada a través del registro electrónico de facturas del ayuntamiento el 31 de marzo de 2022.

Se pide:

Argumentar cuál debe ser la actuación del ayuntamiento para poder ver satisfechos sus créditos, toda vez que atiende a sus débitos pendientes.

5. La concejala de Hacienda propone al departamento de Tesorería el inicio de un expediente para la concertación de una operación de crédito a largo plazo para rehabilitar la biblioteca pública municipal.

   Las condiciones de la operación proyectada son:

   - Importe = 2.500.000.
   - N = 10 años más 2 años de carencia en amortización.
   - i % = 0,75 % (tipo de prudencia financiera).

   El ayuntamiento tiene un organismo autónomo sectorizado como Administración pública y una empresa mercantil que es 100 % municipal y sectorizada como sociedad de mercado.

1. Se ha aprobado la liquidación presupuestaria de 2021 y arroja los siguientes datos:

   - Liquidación 2021 del ayuntamiento:

Ingresos corrientes	23.000.000
Gastos corrientes	20.000.000

   - Liquidación 2021 del organismo autónomo:

Ingresos corrientes	3.000.000
Gastos corrientes	2.000.000

- Cuenta de pérdidas y ganancias de 2021 de la mercantil:

  Ingresos corrientes = Importe neto de la cifra de negocio 8.500

  Gastos corrientes = Aprovisionamientos + Gastos de personal 5.500

2. No hay movimientos internos entre ninguno de los tres entes señalados.
3. El cuadro de las operaciones de crédito a corto y largo plazo de los entes citados es el siguiente:

   Ayuntamiento:

   1. Operación de crédito a largo plazo:

      Importe formalizado 23.500.000

      Capital vivo 20.000.000

      Anualidad teórica de amortización (ATA) de la operación vigente 2.150.000

   2. Concesión de un aval al organismo autónomo por el 100 % de una operación de crédito a largo plazo formalizada por 300.000 euros.

      ATA de la operación avalada 30.000

   Organismo autónomo:

   1. Operación de crédito a largo plazo (que está avalada por el ayuntamiento):

      Importe formalizado 300.000

      Capital vivo 150.000

      ATA de la operación 30.000

   2. Operación de tesorería formalizada el 1 de julio de 2021:

      Capital formalizado 120.000

      Capital dispuesto 100.000

   Sociedad mercantil:

   1. Operación de crédito a largo plazo:

      Importe formalizado 500.000

      Capital vivo 200.000

      ATA de la operación 25.000

Se pide:

1. Calcule el capital vivo conforme al artículo 53 del TRLRHL y la disposición final 31.ª de la LPGE para 2013 y si se cumple el límite de deuda que permite la legislación vigente para acudir al nuevo endeudamiento.

   Justifique qué operaciones se incluyen y el importe de las mismas.

2. Indique si el ayuntamiento presenta ahorro neto positivo.

Solución

Apartado 1

Las transmisiones efectuadas entre el 26 de octubre y el 9 de noviembre de 2021 no tributan por el impuesto.

El Tribunal Constitucional dictó con fecha 26 de octubre de 2021 la Sentencia 182/2021, publicada en el BOE el 25 de noviembre, por la que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad n.º 4433/2020, que declaraba la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL.

Dicha declaración, tal como se señala en el fundamento jurídico 6.º de la sentencia, supone la expulsión del ordenamiento jurídico de los artículos afectados, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad.

La citada declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos reguladores de la base imponible del impuesto imposibilitan la liquidación y exigibilidad del impuesto, hasta la fecha en la que el legislador estatal modificó el TRLRHL mediante el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, que se publicó en el BOE el 9 de noviembre, entrando en vigor al día siguiente de su publicación, es decir, el 9 de noviembre.

En el caso presente, la transmisión del inmueble tuvo lugar en ese periodo, en concreto, el 1 de noviembre de 2021, por lo que el transmitente estará obligado a la presentación de la declaración del IIVTNU, ya que el hecho imponible se ha realizado y se ha devengado el impuesto, pero no está obligado al pago del este, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 182/2021 (Consulta Vinculante V3074/2021, de 7 de diciembre).

El plazo de presentación de la autoliquidación finaliza el 13 de diciembre de 2021 (30 días hábiles).

Obligado a presentar autoliquidación, el vendedor, la presenta el comprador.

No procede el recargo por declaración/autoliquidación extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria (LGT) (modificado por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, y con efectos desde el 11 de julio de 2021), toda vez que la cuota tributaria es cero.

Nota: en el caso en que hubiera procedido, el recargo sería un porcentaje igual al 1 % más otro **1 % adicional** por cada mes completo de retraso con que se presente la declaración, salvo que la presentación se efectúe una vez transcurridos 12 meses, en cuyo caso el recargo será del **15 %**, más los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación:

- Del 13 de diciembre de 2021 hasta el 9 de mayo de 2022 = periodo entre 4 y 5 meses.
- Recargo aplicable = **5 %** sin intereses.
- 12.300 × 5 % = 615 euros de recargo, no se devengan intereses.

Apartado 2

La venta el 1 de noviembre de 2021 tiene efectos tributarios en el IBI a partir del 1 de enero de 2022, correspondiendo ya al comprador.

Las deudas pendientes de los ejercicios 2020 y 2021 son a cargo del vendedor.

No obstante, la LGT en su artículo 64, «Afección real en la transmisión», dispone:

> 1. En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria.

Y la LGT en el artículo 79, «Afección de bienes», establece:

> 1. Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.
>
> 2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor […].

De acuerdo con lo anterior, sí se pueden exigir dichas deudas al comprador, pero:

- La afección refiere únicamente a la cuota tributaria, excluyendo los recargos, intereses de demora y costas.
- Requiere la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, si existieran.
- La derivación de la acción de responsabilidad requiere un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance.
- Este acto debe notificarse al interesado con requerimiento de pago de las deudas por IBI no prescritas, entendiendo que no han prescrito para el adquirente las que tampoco habrían prescrito para el sujeto pasivo y considerando, por tanto, que la interrupción de la prescripción con el sujeto pasivo puede oponerse contra el nuevo titular adquirente (Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2003).
- Debe concederse al responsable un nuevo plazo de ingreso en periodo voluntario. En defecto de pago, el ayuntamiento podrá ejecutar el inmueble para hacer efectiva la deuda.

Apartado 3

El 1 de abril de 2022 finaliza el periodo voluntario de pago del IVTM y se inicia el periodo ejecutivo.

El ayuntamiento inicia el procedimiento de apremio el 5 de mayo de 2022. Se pide el importe de la deuda tributaria a notificar en la providencia de apremio. La providencia de apremio debe contener, entre otras cuestiones:

- Nombre o apellido, razón social, número fiscal y domicilio.
- Datos de la deuda: concepto, importe y periodo.
- La información de la falta de cumplimiento, finalización del periodo voluntario e inicio de devengo de intereses y **la liquidación del recargo del periodo ejecutivo**.
- Recursos que proceden contra la providencia de apremio.

La providencia de apremio contendrá el importe del principal (120 €) más el recargo de apremio ordinario del **20 %** (24 €), por lo tanto, total **144 euros** con indicación expresa de que:

- Resultará de aplicación el recargo de apremio reducido el 10 % si se ingresa el total del principal pendiente y el propio recargo reducido (12 €) en los plazos de ingreso de las deudas apremiadas.

- Si con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio se hubiera ingresado la totalidad del principal pendiente, será exigible el recargo ejecutivo del 5 % que deberá ser ingresado en los plazos de ingreso de las deudas apremiadas.
- Si se hubiese ingresado el importe del principal pendiente y del recargo ejecutivo del 5 % antes de la notificación de la providencia de apremio, la deuda habrá quedado extinguida.

Apartado 4

Se procederá a la **compensación de oficio**, puesto que ya está en periodo ejecutivo.

Cuando un deudor a la Hacienda pública sea, a su vez, acreedor de aquella por un crédito reconocido, una vez transcurrido el periodo voluntario, **se compensará de oficio la deuda y los recargos del periodo ejecutivo** que procedan con el crédito.

Adoptado el acuerdo de compensación, se declararán extinguidas las deudas y créditos en la cantidad concurrente. Dicho acuerdo será notificado al interesado y servirá como justificante de la extinción de la deuda.

Si el crédito es inferior a la deuda, se procederá como sigue:

- La parte de deuda que exceda del crédito seguirá el régimen ordinario, iniciándose el procedimiento de apremio, si no es ingresada a su vencimiento, o continuando dicho procedimiento, si ya se hubiese iniciado con anterioridad, siendo posible practicar compensaciones sucesivas con los créditos que posteriormente puedan reconocerse a favor del obligado al pago.
- Por la parte concurrente se procederá según lo dispuesto en el apartado 1.

En caso de que el crédito sea superior a la deuda, declarada la compensación, se abonará la diferencia al interesado.

Apartado 5

Capital vivo. Consolidado

El capital vivo debe calcularse de forma consolidada para todas las entidades que forman en grupo SEC Administración pública, es decir, el ayuntamiento y su organismo autónomo. No se consideran las operaciones de la sociedad mercantil, a pesar de ser íntegramente municipal, puesto que es una sociedad de mercado, por lo cual no computando a efectos de los límites de capital vivo del TRLRHL:

$$\text{Capital vivo (volumen total de endeudamiento)} = \frac{\text{Tanto a largo plazo como a corto plazo (incluidas las operaciones avaladas y la proyectada)}}{\text{Derechos liquidados por los capítulos 1 a 5 en el ejercicio anterior}} \times 100$$

Operaciones pendientes de amortización. Se considerarán todas las operaciones vigentes a 31 de diciembre del año anterior (a largo y a corto plazo), incluido el riesgo deducido de avales, incrementado, en su caso, en los saldos de operaciones formalizadas no dispuestos y en el importe de la operación proyectada.

Derechos liquidados por operaciones corrientes. Para la determinación de los derechos liquidados por operaciones corrientes (capítulos 1 a 5 del PI), se deducirá el importe de los ingresos afectados a operaciones de capital (contribuciones especiales, aprovechamiento urbanístico, etc.) y cualesquiera otros ingresos extraordinarios incluidos en estos capítulos que por su afectación legal y/o carácter no recurrente no tengan la consideración de ingresos ordinarios. No hay datos.

Por otra parte, tampoco se considera la operación avalada por el ayuntamiento al organismo autónomo, ya que forma parte originariamente del capital vivo (de otra forma estaría duplicada).

Ayto. l/p + OO. AA. l/p + Op. tesorería proyectada

$$\frac{20.000.000 + 150.000 + 120.000 + 2.500.000}{23.000.000 + 3.000.000} \times 100 = 87{,}57\,\%$$

Ahorro neto. Individual

A diferencia del capital vivo que se calcula de forma consolidada para el grupo SEC, el ahorro neto es individual de cada ente, en este caso, del ayuntamiento:

Ahorro neto = Derechos liquidados (Capítulos 1 a 5 PI) – Obligaciones reconocidas (Capítulos 1, 2 y 4 PG) – ATA

Derechos liquidados por operaciones corrientes. Capítulos 1 a 5 del PI, deduciendo el importe de los ingresos afectados a operaciones de capital (contribuciones especiales, aprovechamiento urbanístico, etc.) y otros ingresos extraordinarios incluidos en estos capítulos que por su afectación legal y/o carácter no recurrente no tengan la consideración de ingresos ordinarios. No hay datos.

Obligaciones reconocidas por los capítulos 1, 2 y 4. No se incluirán las obligaciones reconocidas, derivadas de modificaciones de crédito, que hayan sido financiadas con remanente de tesorería. No hay datos.

Anualidades teóricas de amortización (ATA). La anualidad teórica de amortización, comprensiva de los intereses y cuota de amortización, se obtendrá de la suma de las anualidades teóricas de cada uno de los préstamos concertados y avalados a largo plazo pendientes de reembolso, estén o no dispuestos, incluida la operación u operaciones proyectadas y excluidas las operaciones de crédito garantizadas con hipoteca sobre bienes inmuebles, en proporción a la parte de préstamo afectado por dicha garantía. El importe de la ATA de cada uno de los préstamos a largo plazo pendientes de reembolso y de la operación proyectada se determinará en todo caso en términos constantes, cualquiera que sea la modalidad de la operación (sistema francés) aplicando la siguiente formula: $ATA = (C \times i)/[1 - (1 + i)^{-n}]$

ATA operación proyectada:

- Co = 2.500.000
- n = 12 años
- i = 0,75 %

$$a = \frac{2.500.000 \times i}{1 - (1 + i)^{-n}} = 218.628{,}69 \text{ euros}$$

Total ATA ayuntamiento = 2.150.000 + 218.628,69 = 2.368.628,69

Ahorro neto = Derechos liquidados (Capítulos 1 a 5 PI) – Obligaciones reconocidas (Capítulos 1, 2 y 4 PG) – ATA

Ahorro neto = 23.000.000 – 20.000.000 – 2.368.628,69 = 631.371,31

El ayuntamiento presenta ahorro neto positivo.

Formación a empresas

Cursos de formación a medida

En el CEF.- nos adaptamos a las necesidades formativas de todo tipo de empresas para ofrecer una propuesta global a medida

Presencial

En nuestras sedes de Madrid, Barcelona y Valencia, o bien en las instalaciones de tu empresa

Telepresencial

Clases online y en directo que permiten interactuar con profesores y estudiantes

Online

Vídeos explicativos y material audiovisual a través del campus virtual

Nuestro proceso

- Análisis y detección de necesidades específicas
- Valoración y diseño a medida del plan formativo
- Puesta en marcha y ejecución
- Gestión de la bonificación de la FUNDAE
- Evaluación y encuestas
- Seguimiento

Áreas formativas

- Tributación
- Jurídica
- Laboral y Recursos Humanos
- Contabilidad y Finanzas
- Dirección y Administración de Empresas
- Excel y Microsoft Power BI
- Marketing y Ventas

Más información en:

www.cef.es/empresas

91 451 98 28

CEF.-

XXXIII PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS

Modalidades

El CEF.- convocará, con carácter nacional, el Premio Estudios Financieros.

La 33.ª edición para las modalidades de:

- **Tributación**
- **Contabilidad**
- **Derecho del Trabajo y Seguridad Social**

La 29.ª edición para la modalidad de:

- **Recursos Humanos**

La 20.ª edición para las modalidades de:

- **Derecho Civil y Mercantil**
- **Derecho Constitucional y Administrativo**

La 9.ª edición para la modalidad de:

- **Educación y Nuevas Tecnologías**

El objeto de la convocatoria es el reconocimiento y estímulo de la labor creadora y de investigación de las distintas modalidades del Premio Estudios Financieros, para lo que se valorará el carácter práctico de los trabajos presentados.

Dotaciones económicas

Se otorgará un primer premio para cada una de las modalidades. Además, tendrán accésit todos aquellos trabajos que los respectivos jurados consideren de interés.

Las dotaciones económicas para cada una de las modalidades anteriores son:

- Primer premio: 9.000 euros.
- Accésits: 900 euros.

Lugar y plazo

Los trabajos, junto con el sobre cerrado, se remitirán a la secretaría del CEF.- de Madrid: Centro de Estudios Financieros, a la atención de Begoña Cob Montes, paseo del General Martínez Campos, 5. 28010, Madrid.

También pueden enviarse por correo certificado o mensajería a la misma dirección. El plazo de presentación de trabajos finaliza el 3 de mayo de 2023, a las 20 horas.

Información sobre las bases

Puede consultar las bases del premio visitando www.cef.es