



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**ADECUACIÓN DE LA PROPUESTA¹ DEL
GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO A
LA CONSTITUCIÓN Y SU COMPARACIÓN
CON EL DERECHO COMUNITARIO**

Autor: Malena López Sánchez

5º E3 B

Área de Derecho financiero y tributario

Tutor: Carmen Márquez Sillero

Madrid

Abril 2023

¹ Como suceso posterior (diciembre de 2022) a que quedase definitivamente fijado el título del presente trabajo de Fin de Grado (octubre de 2022) en la Facultad de Derecho de la Universidad Pontificia de Comillas, tuvo lugar la aprobación de la Ley 38/2022 reguladora del gravamen temporal sobre las empresas energéticas, que nace de una iniciativa legislativa que utiliza como instrumento de desarrollo la Proposición de Ley 122/000247.

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar la figura fiscal de la prestación patrimonial pública no tributaria propuesta en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito. Esta Ley nace de una iniciativa legislativa que utiliza como instrumento de desarrollo la Proposición de Ley 122/000247, de 30 de agosto de 2022; si bien con fecha 27 de diciembre de 2022 fue aprobada la Ley 38/22 reguladora del gravamen temporal sobre las empresas energéticas. El trabajo hace un análisis de la Ley tanto desde el punto de vista de los principios constitucionales que rigen el sistema tributario español, como de su adecuación a los principios y normas que rigen la Unión Europea. Son aquellos aspectos de concordancia y discordancia, que se presentan a lo largo del trabajo, los que permitirían, bien respaldar la adecuación de la figura de la prestación patrimonial pública no tributaria al tipo de gravamen propuesto por la Ley, o bien servir de fundamentación para motivar una posible cuestión de inconstitucionalidad del gravamen.

Palabras clave: Ley 38/2022, prestación patrimonial pública, temporal, energéticas, proposición de ley, principios constitucionales, Comisión europea.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the tax figure of the non-tax public property benefit proposed in Law 38/2022, of December 27, for the establishment of temporary energy and credit institution levies. This Law arises from a legislative initiative that uses as an instrument of development the bill 122/000247, of August 30, 2022; although on December 27, 2022, Law 38/22 regulating the temporary levy on energy companies was approved. The work makes an analysis of the Law both from the point of view of the constitutional principles that govern the Spanish tax system, as well as from the point of view of its adaptation to the principles and the rules that govern the European Union. It is those aspects of concordance and discordance, which are presented throughout the work, which would allow, either to support the adequacy of the figure of the non-tax public patrimonial benefit to the tax rate proposed by the Law, or to serve as grounds for a possible question of unconstitutionality of the tax.

Key words: Law 38/2022, public patrimonial benefit, temporary, energy companies, bill, constitutional principles, European Commission.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	6
1.1. Objetivo del trabajo	6
1.2. Metodología.....	6
1.3. Estructura del trabajo.....	7
2. CONTEXTO HISTÓRICO	8
3. ANÁLISIS DE LA NATURALEZA JURÍDICO-TRIBUTARIA DEL GRAVAMEN TEMPORAL A LAS ENERGÉTICAS.	12
3.1. ¿Por qué se ha utilizado el instrumento jurídico de la prestación patrimonial de carácter público no tributario?.....	12
3.2. ¿Por qué se ha tramitado la ley como una proposición de ley y no como un proyecto de ley?.....	20
4. LA LEY 38/2022 PARA EL ESTABLECIMIENTO DE UN GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO Y SU ADECUACIÓN A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.	22
4.1. Análisis de las especificaciones del gravamen temporal según la Ley 38/2022...23	
4.2. Adecuación del gravamen temporal a los principios constitucionales	25
4.2.1 Principio de retroactividad.....	26
4.2.2. Principio de seguridad jurídica	28
4.2.3. Principio de capacidad económica	30
4.2.4. Principio de igualdad.....	33
5. PROPUESTA DE IMPUESTO A LAS EMPRESAS ENERGÉTICAS DE LA COMISIÓN EUROPEA. ANÁLISIS COMPARADO DE LAS NORMAS.	39
5.1. Ámbito de aplicación del gravamen.....	39
5.2. Base imponible	40
5.3. Tipo impositivo.....	41
5.4. Periodo de referencia del gravamen.	42
5.5. Período de aplicación del gravamen	42
5.6. Destino de los recursos recaudados.....	43
6. ¿DE QUÉ MANERA HA TENIDO IMPACTO ESTA CUESTIÓN EN LOS DEMÁS PAÍSES MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA?	45
6.1. Bélgica.....	46
6.2. República Checa.....	46
6.3. Finlandia	46
6.4. Grecia.....	47

6.5.	Hungría.....	47
6.6.	Italia.....	47
6.7.	Reino Unido.....	48
7.	<i>ASPECTOS MÁS CONTROVERTIDOS DEL GRAVAMEN TEMPORAL A LAS ENERGÉTICAS QUE HA DADO LUGAR A LA APROBACIÓN DE LA ACTUAL LEY 38/2022</i>	49
8.	<i>CONCLUSIONES</i>	53
9.	<i>BIBLIOGRAFÍA</i>	56
9.1.	Legislación	56
9.2.	Jurisprudencia	57
9.3.	Obras doctrinales	58
9.4.	Recursos de internet	59

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Evolución de la inflación en España entre los años 2019 y 2022.

Figura 2. Evolución del precio de gas natural en los años 2021 y 2022.

Figura 3. Rentabilidad media sobre recursos propios por sectores.

Figura 4. Estado de los desarrollos legislativos de los impuestos a los beneficios extraordinarios.

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Principales operadores en el sector eléctrico. Año 2018-2021.

ÍNDICE DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

Op.cit.: Obra citada con anterioridad, pero no de forma inmediata.

Ibid.: El trabajo citada es el mismo que el citado anteriormente (coinciden autor, título y edición).

Id.: El trabajo citada es el mismo que el citado anteriormente (coinciden autor, título, edición y páginas).

STC: Sentencia

UE: Unión Europea

LGT: Ley General Tributaria

CE: Constitución Española

CNMC: Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia

BOE: Boletín Oficial del Estado

ATC: Auto del Tribunal Constitucional

ROE: Return on Equity

S.A.: Sociedad Anónima

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Objetivo del trabajo

El presente trabajo de investigación académica tiene como objetivo principal analizar la Ley 38/2022 que utiliza como instrumento de desarrollo la Proposición de ley 122/000247, para el establecimiento de un gravamen temporal a las empresas energéticas.

En concreto, se hará una evaluación del desarrollo legislativo, del alcance y ámbito de aplicación de la Ley, y de cuáles son los aspectos de la misma que han generado una mayor controversia desde la perspectiva constitucional y de la normativa europea. Asimismo, se examinará cómo ha enfocado la Unión Europea y algunos Estados miembros la problemática que dio lugar al desarrollo de la proposición de ley en España.

En definitiva, se trata de un estudio exhaustivo sobre una cuestión de actualidad y relevancia en el ámbito impositivo del sector energético, con el objetivo de profundizar en los distintos aspectos de esta medida y su impacto potencial en dicho sector.

1.2. Metodología

Para alcanzar el objetivo que se pretende con el presente trabajo, el análisis de la Ley 38/2022, se va a seguir una metodología que consistirá principalmente en:

- Una revisión exhaustiva de la bibliografía actual disponible relacionada sobre el tema en cuestión, consultando diferentes fuentes de información tales como libros, artículos científicos e informes técnicos, entre otros.
- Búsqueda y análisis de información actualizada sobre aquellos aspectos legales de la Propuesta que fueron cuestionados durante su tramitación parlamentaria, previamente a la aprobación de la Ley 38/2022.
- Análisis del gravamen temporal a las empresas energéticas bajo la perspectiva de la legislación española vigente, futuras propuestas normativas europeas y la jurisprudencia relevante en la materia.

- Adecuación de los objetivos del gravamen temporal a la figura fiscal de la prestación patrimonial de carácter público no tributario.

1.3. Estructura del trabajo

Tras una introducción, en la que se han expuesto los objetivos que se pretenden alcanzar y la metodología que se ha utilizado para el desarrollo de este trabajo, es preciso determinar cuál va a ser la estructura que se va a seguir. La investigación sigue una estructura dividida en cuatro bloques:

- A) Se realiza una breve descripción de los hechos y circunstancias que en los últimos años han dado lugar a la redacción de la Propuesta y, posteriormente, a la aprobación y publicación de la actual Ley 38/2022 sobre la imposición de un gravamen temporal a las empresas energéticas.
- B) Análisis detallado de la Ley 38/2022 sobre el gravamen temporal a las empresas energéticas. Se incluye un estudio de la naturaleza jurídico-tributaria del gravamen regulado tanto en la Ley como en la Proposición de ley; cuál es el fin que persigue dicho gravamen temporal; y, si todo ello, realmente, encaja en el ámbito de la figura fiscal de la prestación patrimonial de carácter público no tributario. Actualmente, esta Proposición de ley ya ha sido tramitada parlamentariamente y ha dado lugar a la aprobación de la Ley 38/2022, sin embargo, en este apartado se pretende indagar en aquellos aspectos legales que se cuestionaron tanto parlamentariamente, como extraparlamentariamente.
- C) Evaluación de como la Unión Europea y algunos Estados miembros han afrontado legislativamente las circunstancias que dieron lugar al desarrollo de la Proposición objeto de este trabajo. Este análisis se ha planteado en dos ámbitos, en primer lugar, explicando cual es la propuesta de la Unión Europea y sus diferencias respecto a la Ley española 38/2022, y, en segundo, analizando el alcance de los desarrollos normativos de algunos Estados miembros con una perspectiva similar al caso español.

D) Se dedicará un apartado final a recopilar las conclusiones más relevantes obtenidas a lo largo de toda la investigación.

2. CONTEXTO HISTÓRICO

Tal y como expresa el artículo 1.1 de nuestra Constitución, España se constituye como un “*Estado social y democrático de Derecho*” que busca promover el progreso de la economía para asegurar una digna calidad de vida a sus ciudadanos².

Desde el año 2019, España, junto con otros países de su entorno, ha tenido que hacer frente, en primer lugar, a la pandemia del COVID-19, la cual supuso una ralentización de la economía y el inicio de una crisis económica mundial cuyas consecuencias a día de hoy nuestro país aún sigue sufriendo. Adicionalmente, a esta crisis sanitaria se le sumó la invasión de Rusia a Ucrania en febrero de 2022, lo que ha provocado terribles repercusiones para los países implicados y también para el resto de los Estados miembros de la Unión Europea.

Los hechos anteriormente mencionados han ocasionado un incremento de la inflación a nivel global, sostenida en el tiempo, que no se observaba desde hacía décadas, y un aumento de los precios de la energía, derivado de la falta de suministro de gas procedente de Rusia. Estas dos circunstancias dieron lugar a un replanteamiento de la producción, gestión y consumo energético en la Unión Europea³.

Para ver cómo estas circunstancias afectaron a nuestro país, se muestra en la figura 1 la evolución de la inflación en España entre los años 2019 y 2021 y, en la figura 2, se representa la evolución del precio del gas natural previamente y durante los años de la invasión de Ucrania por parte de Rusia. Ambas figuras ofrecen una visión temporal de las consecuencias que para la economía y los precios de la energía supusieron una crisis sanitaria y un conflicto bélico en Europa. Esta perturbación en la economía europea ha

² BOE-A-1978-31229 Constitución Española. (1978). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

³ N.º 122/000247 Proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/B/BOCG-14-B-271-5.PDF

afectado directamente a España, en particular, al bienestar de sus ciudadanos, y ha supuesto una afección al Estado del Bienestar⁴.



Figura 1. Evolución de la inflación en España entre los años 2019 y 2022.

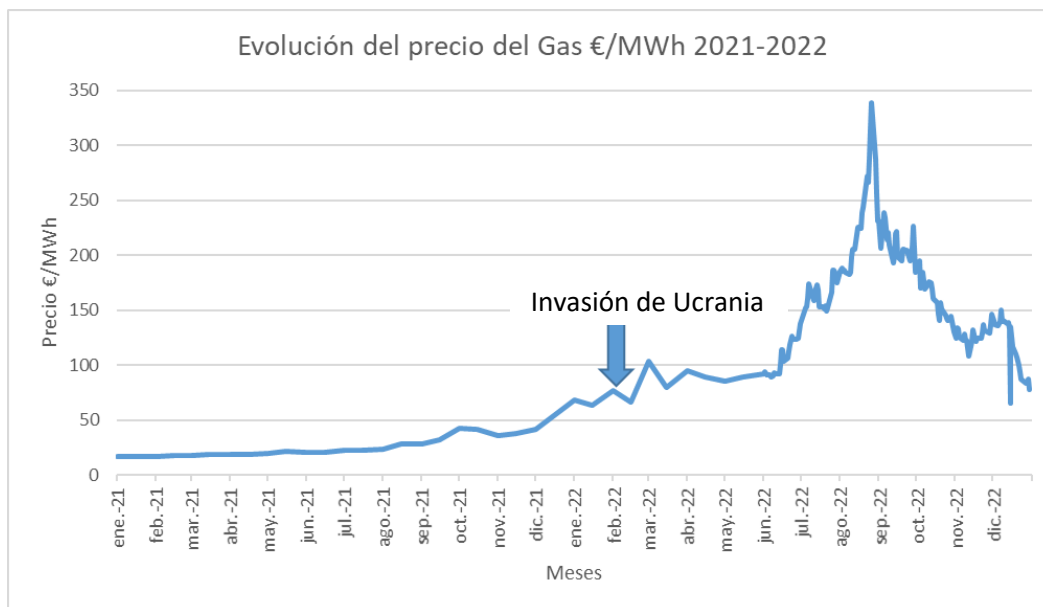


Figura 2. Evolución del precio de gas natural en los años 2021 y 2022.

El sostenimiento y crecimiento del Estado de Bienestar de un país requiere de un sistema tributario robusto, capaz de responder tanto a situaciones de bonanza, como de crisis.

⁴ EU Natural Gas. Trading Economics. <https://tradingeconomics.com/commodity/eu-natural-gas>

Crisis como en la que actualmente está envuelta la comunidad internacional y, en particular, España.

Por ello, para proteger el Estado del Bienestar (tal y como expresa la propia Constitución en sus artículos 9.2, 31.2, 39.1, 40.1 y 131.1)⁵, el Estado debe adoptar las medidas económicas que estime necesarias, a través de los poderes públicos. Es en este punto, dónde se crea la figura económico-social conocida como “*pacto de rentas*”, que se convierte en un instrumento esencial para amortiguar esta subida continuada del nivel de precios y cumplir con los principios constitucionales.

Tras un análisis de la situación actual que vive nuestro país, se concluye que desde el año 2019 los precios se han incrementado a un ritmo descontrolado, generando unas presiones inflacionistas que han ejercido un efecto negativo sobre la recuperación económica, por cuanto merman la capacidad de compra de los hogares y degradan los pilares del Estado del Bienestar. La inflación ha dado lugar a unos sobrecostes de los productos básicos que han derivado en un incremento de los beneficios empresariales de aquellos sectores a los que dicha subida de precios ha favorecido. Sin embargo, este incremento en la inflación no se ha visto reflejado en un incremento de los salarios en la misma proporción. Para compensar tal desequilibrio y sus consecuencias negativas, los poderes públicos han instrumentado el reparto de dichos sobrecostes sobre los sectores que se han visto beneficiados por esta situación y cuyo resultado ha de revertir en el sostenimiento del “*pacto de rentas*”. El sector energético es una de las áreas que, a entender de los poderes públicos, se ha visto favorecido por estas circunstancias y, por ende, ha de contribuir al sostenimiento del “*pacto de rentas*” con parte de los beneficios extraordinarios obtenidos durante estos años⁶.

Ahora bien, al ser España un Estado miembro de la Unión Europea, las acciones que pudieran adoptar los poderes públicos deberían ser parte de una respuesta coordinada, con el mismo alcance y aplicable únicamente en iguales circunstancias, a las medidas que se adopten a nivel europeo. La Comisión Europea defiende la idea de que, para salvaguardar la integridad del mercado interior de la electricidad, es necesario y crucial la solidaridad

⁵ BOE-A-1978-31229 Constitución Española. (1978). *Op.cit.*

⁶ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-22684

entre los Estados miembros. En este sentido y en línea con las directrices europeas, los Estados miembros pueden imponer tributos excepcionales, temporales y enfocados a la resolución de unos fines específicos sobre aquellos sectores que se están viendo beneficiados por esta continúa subida de precios de los bienes y servicios que constituyen su objeto de negocio⁷.

El Gobierno, tras analizar la evolución económica de las distintas áreas que conforman el mercado español, ha concluido que el alza del nivel de los precios ha supuesto unos beneficios “extraordinarios” en el sector energético (electricidad, gas natural, carburantes y gases licuados del petróleo) y en sector de las entidades de crédito. Por lo tanto, los poderes públicos consideran ambos ámbitos de actividad económica, deben contribuir con un mayor esfuerzo al “*pacto de rentas*”, habida cuenta de los “*beneficios extraordinarios*” que han obtenido por el alza de los precios⁸.

La prestación patrimonial pública de carácter no tributario es el instrumento jurídico que ha elegido el legislador como figura de recaudación para contribuir al “*pacto de rentas*”.

Por consiguiente, con dicho gravamen lo que se busca es mitigar los efectos económicos directos que ha supuesto el continuo incremento de precios de la energía, tanto en los consumidores, como en los negocios en nuestro país, manteniendo la protección del mercado único. Además, el destino previsto para esta recaudación irá a contribuir al sostenimiento del “*pacto de rentas*”, deberá seguir las futuras directrices que se establezcan en la Unión Europea y se desarrollará sobre la base de una contribución solidaria.

⁷ N.º 122/000247 Proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. *Op.cit.*

⁸ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Op. cit.*

3. ANÁLISIS DE LA NATURALEZA JURÍDICO-TRIBUTARIA DEL GRAVAMEN TEMPORAL A LAS ENERGÉTICAS.

3.1. ¿Por qué se ha utilizado el instrumento jurídico de la prestación patrimonial de carácter público no tributario?

Resulta necesario concretar el objeto perseguido con este gravamen para, posteriormente, poder determinar si realmente encaja en el régimen jurídico de la prestación patrimonial de carácter público no tributario. Este análisis es el que confirmará qué aspectos del gravamen propuesto apoyan el uso de esta figura fiscal y cuáles pueden cuestionar su aplicación al fin perseguido.

Siguiendo un orden jurídico lógico, se ha de partir de la Carta Magna, la Constitución Española, y lo que sobre dicha figura fiscal ha interpretado el Tribunal Constitucional a lo largo de los últimos años.

La Constitución Española, en el artículo 31 es dónde establece cuál es el alcance de las prestaciones patrimoniales de carácter público, y lo define en los siguientes términos: *“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”*⁹. El hecho de que se establezca que estas prestaciones deban llevarse a cabo con *“arreglo a la ley”* fue objeto de aclaración por el Tribunal Constitucional en su STC 185/1995, del 14 de noviembre.

El Tribunal Constitucional llegó a la conclusión de que *“La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley”*¹⁰. Por lo tanto, el carácter coactivo es uno de los requisitos que han de cumplir las prestaciones patrimoniales públicas, independientemente de su naturaleza tributaria o no tributaria, y este elemento determinante se manifiesta explícitamente mediante la exigencia de la Reserva de Ley.

⁹ BOE-A-1978-31229 Constitución Española. (1978). *Op.cit.*

¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de noviembre. Pleno. https://www.congreso.es/constitucion/ficheros/sentencias/stc_185_1995.pdf

Como bien indica nuestro Alto Tribunal, por carácter coactivo se ha de entender que estas obligaciones tienen carácter obligatorio, son obligaciones de pago por parte del poder público que nacen con independencia de la voluntad del deudor.

Junto con este elemento de coactividad, las prestaciones patrimoniales de carácter público presentan otro elemento esencial que las definen, su finalidad, que debe ser de interés público. Este segundo componente lo estableció el Tribunal Constitucional en la sentencia STC 182/1997¹¹, de 28 de octubre, en los siguientes términos *“la prestación, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público”*¹².

La Constitución Española utiliza profusamente el concepto de interés público en numerosos artículos, entre los que se citan a continuación algunos a modo de ejemplo¹³:

“Art. 30.3. Podrá establecerse un servicio civil para el cumplimiento de fines de interés general.”

“Art. 34.1. Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley.”

“Art. 44.2. Los poderes públicos promoverán la ciencia y la investigación científica y técnica en beneficio del interés general.”

“Art. 47. Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación.”

“Art. 128.1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general.”

“Art. 128.2. Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso

¹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional, de 28 de octubre de 1997. Pleno. STC 182/1997. <https://www.boe.es/boe/dias/1997/11/28/pdfs/T00028-00052.pdf>

¹² Martínez Sánchez, C. (2020). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario en el ámbito local: Origen y regulación actual [Informe]. Universidad Autónoma de Madrid.

¹³ BOE-A-1978-31229 Constitución Española. (1978). *Op.cit.*

de monopolio, y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general.”

“Art. 149.1. 20ª ..puertos de interés general aeropuertos de interés general”

“Art. 149.1.24ª... obras públicas de interés general”

Sin embargo, la Constitución no define qué se ha de entender por interés general. La indeterminación del concepto de “interés general” ha permitido que algunos autores lo hayan incluido, sin más, en la categoría de concepto jurídico indeterminado. Pero, a su vez, es un concepto que se ha venido utilizando profusamente desde la crisis financiera de 2007 como base o razón para justificar actuaciones tanto políticas, como jurídicas. De todo lo anterior se llega a la conclusión de que el interés general parece estar íntimamente ligado a la idea de justicia y a la de necesidad. En cualquier caso, el interés general requeriría de una concreción para la aplicación de la norma jurídica al supuesto de hecho.

Una vez determinados los elementos configuradores de las prestaciones patrimoniales de carácter público; (i) reserva de ley, (ii) coactividad e (iii) interés general, es necesario determinar cuál es la diferencia entre las prestaciones patrimoniales de carácter público con naturaleza tributaria y no tributaria.

En el caso concreto del gravamen temporal a las empresas energéticas, el instrumento jurídico que se ha utilizado es el de prestación patrimonial de carácter público, de naturaleza no tributaria.

La característica de no tributaria fue definida por el Tribunal Constitucional en la sentencia STC 62/2015, de 13 de abril, en su FJ 3.c) indicando que una prestación patrimonial de carácter público será no tributaria *“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 a dicha financiación”*¹⁴.

¹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 62/2015, de 13 de abril de 2015. Sala Primera. <https://www.boe.es/boe/dias/2015/05/22/pdfs/BOE-A-2015-5660.pdf>

Por lo que, para asegurar el carácter tributario, se deberá *“comprobar si se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sometiendo a gravamen un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica”*¹⁵.

Con esta sentencia, el Tribunal Constitucional diferencia una, u otra modalidad, de la prestación patrimonial pública atendiendo al destino o *“finalidad principal”* de lo ingresado por parte de los Entes públicos. Esto es un hecho relevante a la hora de evaluar si el gravamen propuesto debería haber sido considerado una prestación patrimonial pública no tributaria, o tributaria.

En esta misma línea se manifestó el profesor de la Escuela Práctica Jurídica, Gómez-Ferrer Rincón, cuando señala que *“de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, puede afirmarse que, en su esencia, las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria son prestaciones coactivas que no constituyen ingresos públicos”*¹⁶.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional, en la sentencia STC 63/2019, de 9 de mayo, ratificó lo que jurisprudencialmente había mantenido hasta la fecha: *“... por exclusión, de modo que no se trata propiamente de una categoría homogénea de prestación en sí misma, sino que obedecen a diferentes finalidades, y que únicamente tienen en común, además de no ser tributos (delimitación negativa), la coactividad y el hecho de que su finalidad no es la de financiar «todos» los gastos públicos”*¹⁷.

Pero, además de ser ésta una categoría de origen constitucional (en su artículo 31.3) y contar con una configuración jurisprudencial, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en su Disposición Adicional primera, desarrolla el concepto

¹⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 62/2015, de 13 de abril de 2015. Sala Primera. *Ibid.*

¹⁶ Gómez-Ferrer Rincón, R. “Las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria”. X Congreso de la asociación española de profesores de Derecho Administrativo. Madrid, 6 y 7 de febrero de 2015.

¹⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo de 2019. Pleno. *Op. Cit.*

de prestaciones patrimoniales de carácter público distinguiendo entre las de naturaleza tributaria y las de naturaleza no tributaria:

“1. 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.

2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público citadas en el apartado anterior podrán tener carácter tributario o no tributario.

Tendrán la consideración de tributarias las prestaciones mencionadas en el apartado 1 que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley.

Serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general.

En particular, se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.”¹⁸.

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo dispuesto en la Ley General Tributaria (LGT), se puede concluir que una prestación patrimonial de carácter público y naturaleza no tributaria se caracteriza por:

- su carácter coactivo, lo cual requiere reserva de ley
- por presentar una *“inequívoca finalidad de interés general”* (STC 62/2015)
- y por no financiar *“todos”* los gastos públicos (STC 63/2019).

Una vez establecidos los requisitos de una prestación patrimonial de carácter público no tributario es cuando se puede proceder a analizar si la naturaleza jurídica del gravamen

¹⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

propuesto en la Proposición de ley, actual Ley 38/2022, cumple con estos requisitos, o si su naturaleza se corresponde con una prestación patrimonial pública de carácter tributario, en particular, si su naturaleza es la de un tributo.

Para ello, hay que atender a lo establecido en la Disposición Adicional Segunda de la LGT (Ley 58/2003), pues en ella, se puede observar cómo se hace referencia a los dos elementos que conforman las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias:

“Serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general”¹⁹.

El primero de los componentes, como se ha indicado previamente, es el carácter coactivo del gravamen, cumpliendo así con el requisito de reserva de ley (artículo 31.3 CE). Éste primer elemento se observa sin ningún tipo de duda en el gravamen desarrollado en la Ley 38/2022, por lo que se puede afirmar que este primer elemento sí que se cumple.

Sin embargo, es el segundo de los elementos es el que no aparece claramente establecido ni en la Exposición de Motivos de la Proposición de ley, ni tampoco en la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022. Dicho elemento tiene que ver con la finalidad del gravamen, puesto que debe de responder a un fin de interés general.

A lo largo de la Exposición de Motivos de la citada Ley, se hace referencia al denominado “*pacto de rentas*”, el cual, aunque no se concreta, se erige como el fundamento sobre el que se asienta el presente gravamen, es decir, se plantea como la finalidad del propio gravamen. Así, la propia Exposición de Motivos de la Ley 38/2022 establece que:

“el denominado «pacto de rentas» se convierte en un instrumento fundamental para luchar contra los efectos del incremento continuado de precios y conseguir los objetivos constitucionales señalados, suponiendo dicho pacto una fórmula de concertación de todos los agentes económicos para el reparto equitativo del coste de la inflación.

¹⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Ibid.*

En este contexto, los poderes públicos deben ser una parte fundamental en dicho «pacto de rentas...»²⁰.

Poca información aporta el texto sobre el alcance del “*pacto de rentas*” y cómo el mismo se constituye en un interés general. Sin este elemento esencial, el gravamen propuesto perdería su carácter no tributario, y pasaría a ser un impuesto con todas las consecuencias que ello conlleva. Pero al ser el interés general un concepto jurídico indeterminado, no es fácil demostrar que el “*pacto de rentas*” no pueda considerarse un fin de interés general en sí mismo²¹.

Tal es el carácter de indeterminación del concepto de interés general que la Real Academia Española lo define como: “*Concepto que resume las funciones que se encomiendan constitucionalmente a los poderes públicos y que concierne a valores y objetivos que trascienden los intereses concretos de ciudadanos o grupos.*”²².

Atendiendo a esta definición y a lo descrito en la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022, por un lado, se puede destacar cómo efectivamente la función, o en este caso, mejor dicho, la misión se encomienda a los poderes públicos, pues, son ellos los que deben presentar un papel fundamental en el “*pacto de rentas*”, articulando una respuesta eficaz y eficiente frente a los efectos negativos que está provocando la subida continuada de los precios.

Por otro lado, y en lo referido a trascender los intereses concretos de los ciudadanos, este gravamen se propone como una medida que dé respuesta a los sobrecostes derivados de la subida continuada de los precios y que ayude al país y a su población a superar la situación de crisis económica y social en la que se encuentra, en la que los índices de pobreza y la pobreza extrema están aumentando muy rápidamente. Por ello, en este sentido, sí que se podría defender que el requisito del interés general también se cumple.

²⁰ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Op. Cit.*

²¹ López Calera, Nicolás: “El interés público: entre la ideología y el Derecho”. Anales de la Cátedra Francisco Suárez, Nº 44. 2010.

²² Real Academia Española. <https://dpej.rae.es/lema/interes-general>

Sin embargo, si se analiza la Exposición de Motivos, según lo establecido por el Tribunal Constitucional en la STC 63/2019 de fecha 9 de mayo, sobre las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario que establece que: “*tienen en común, además de no ser tributos (delimitación negativa), la coactividad y el hecho de que su finalidad no es la de financiar «todos» los gastos públicos.*”²³, y a ello se le une lo redactado en el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria²⁴, por lo que es realmente difícil no plantear la posibilidad de que el régimen establecido para el gravamen temporal descrito, tanto en la Proposición de ley, como en la Ley 38/2022, no sea realmente un tributo, más concretamente, un impuesto, a pesar de que se le atribuya la denominación de prestación patrimonial de carácter público y naturaleza no tributaria²⁵.

²³ Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo de 2019. *Op.cit.*

²⁴ El artículo 2 de la LGT, establece lo siguiente: “*1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.*

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.”

²⁵ Martín Queralt, J. (Director). (2022). Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. En Instituto de estudios económicos. <https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/Estudio-adequacion-gravamen-temporal-a-entidades-de-credito.pdf>

Por lo tanto, es el segundo elemento, el relativo a la finalidad misma del gravamen, el que da pie a plantear dudas sobre la naturaleza real del gravamen temporal a las empresas energéticas. Es decir, es la financiación de fines de interés general el requisito que cuestiona por cuanto podría estar incumplándose y si tal gravamen puede encuadrarse dentro de las prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario.

3.2. ¿Por qué se ha tramitado la ley como una proposición de ley y no como un proyecto de ley?

El procedimiento legislativo para la tramitación de una ley se encuentra predeterminado por una norma jurídica, permitiendo una cierta flexibilidad dependiendo de las circunstancias en las que se desarrolle el caso concreto. En el procedimiento legislativo, la iniciativa legislativa constituye la fase clave, pues es la que abre todo el mecanismo legislativo. A la hora de llevar a cabo la tramitación de un proyecto de ley o de una proposición de ley, ésta puede conllevar algunas diferencias.

La primera gran diferencia entre una proposición de ley y un proyecto de ley la encontramos en la legitimación, es decir, en quién puede llevar a cabo la iniciativa legislativa²⁶. En el caso del proyecto de ley, la iniciativa es exclusivamente gubernamental tal y como viene establecido en el artículo 88 de la Constitución Española, al señalar que:

“Los proyectos de ley serán aprobados en Consejo de Ministros, que los someterá al Congreso, acompañados de una exposición de motivos y de los antecedentes necesarios para pronunciarse sobre ellos.”²⁷.

Por otro lado, en el caso de la iniciativa para la tramitación de una proposición de ley, esta puede ser impulsada por el Congreso de los Diputados o el Senado, por las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas o incluso, por iniciativa legislativa popular.

²⁶ *Procedimientos parlamentarios / Senado de España.*
<https://www.senado.es/web/conocersenado/temasclave/procedimientosparlamentarios/detalle/index.html?id=PROCLEGORD>

²⁷ BOE-A-1978-31229 Constitución Española. (1978). *Op.cit.*

Tras la elección de la iniciativa legislativa (proposición de ley o proyecto de ley) y haber presentado el texto correspondiente, se procede a la tramitación en el Congreso y el Senado, su aprobación o rechazo, finalizando con la publicación y entrada en vigor de la ley en el caso de haber sido aprobada. En lo referente a la tramitación parlamentaria, proyectos y proposiciones de ley presentan una misma tramitación parlamentaria, aunque con pequeñas diferencias²⁸.

En relación con el objeto de este trabajo, la Proposición de Ley N.º 122/000247, base de la actual Ley 38/2022, para el establecimiento de gravámenes temporales a las empresas energéticas y a las entidades de crédito, se registró el 28 de julio de 2022 en el Congreso de los Diputados.

La iniciativa legislativa de la actual Ley 38/2022 fue formulada mediante una proposición de ley (art. 124 y ss. del Reglamento del Congreso de los Diputados) y presentada por los portavoces de los grupos parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en común, siendo ésta una de las opciones que contempla el reglamento de la cámara para registrar este tipo de iniciativas legislativas²⁹.

El ejercicio de esta vía legislativa para configurar una prestación patrimonial de carácter público no tributario es legítimo y ya ha sido utilizada en anteriores legislaturas para la creación de impuestos. El optar por la proposición de ley conlleva que se omitan los trámites establecidos en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, como el de la consulta pública, Memoria de Impacto Normativo, informe de la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios, y los informes que pueda decidir el Consejo de Ministros y el Dictamen del Consejo de Estado³⁰.

La ausencia de informes y la imposibilidad de la consulta pública a las partes afectadas son dos aspectos que cuestionaron en su momento que la Proposición de ley fuera una

²⁸ *Procedimientos parlamentarios / Senado de España. Op. Cit.*

²⁹ N.º 122/000247 Proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. *Op.cit.*

³⁰ Ley 50/1997, de 27 de noviembre de Gobierno. <https://www.boe.es/buscar/pdf/1997/BOE-A-1997-25336-consolidado.pdf>

iniciativa adecuada para el establecimiento de este gravamen, y, se planteara la posibilidad de que pudiera constituir un posible fraude de ley en los términos que prevé el Título Preliminar del Código Civil en lo relativo a la aplicación y eficacia general de las normas jurídicas con la lealtad al sistema de producción normativa y las exigencias de la buena fe. Este alcance, no sólo se proyecta en la aplicación, sino también abarca la propia elaboración de la norma. Adicionalmente, el Tribunal Constitucional en la sentencia STC 120/2005, de 10 de mayo, en el Fundamento Jurídico N.º 4 ha clarificado y matizado el concepto de fraude de ley en los siguientes términos:

“el concepto de fraude de ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en al que se produce, las llamadas, respectivamente, “norma de cobertura” y “norma defraudada” o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda”

³¹.

Sin embargo, cómo ya se ha comentado anteriormente, esta vía legislativa ya se ha usado previamente y emplearla para este ejercicio ha sido legítimo.

4. LA LEY 38/2022 PARA EL ESTABLECIMIENTO DE UN GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO Y SU ADECUACIÓN A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

La Propuesta para el establecimiento de un gravamen temporal a las empresas energéticas fue aprobada por el Congreso de los Diputados el 27 de diciembre de 2022 como Ley 38/2022 y publicada en el Boletín Oficial del Estado N.º 311, de 28 de diciembre de 2022³².

³¹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 120/2005, de 10 de mayo de 2005. Sala Segunda. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-2005-9528

³² Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Op. Cit.*

4.1. Análisis de las especificaciones del gravamen temporal según la Ley 38/2022.

La finalidad de la Ley 38/2022 es la creación de dos gravámenes extraordinarios, uno para las empresas energéticas y otro para las entidades de crédito. Tanto el gravamen establecido sobre los beneficios extraordinarios al sector energético, como el establecido a las entidades de crédito, se configuran como una prestación patrimonial en los términos establecidos por la doctrina del Tribunal Constitucional, a través de sentencias tales como la STC 62/2015 del 13 de abril³³, STC 167/2016 de fecha 6 de octubre³⁴ o la STC 63/2019 del 9 de mayo³⁵. Todas ellas tienen en común el criterio de que las prestaciones patrimoniales, sean del tipo que sean, habrán de ser exigidas coactivamente y responder a fines de interés general.

Como ya se ha indicado anteriormente, estas dos figuras tendrán carácter temporal y gravarán los ingresos de las empresas energéticas y de las entidades de crédito de los años fiscales 2022 y 2023, liquidándose dichos gravámenes en los años 2023 y 2024, respectivamente. Concretamente, deberán satisfacerse dentro de los veinte primeros días del mes de septiembre del año que corresponda. Así mismo, a efectos de determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades, este gravamen no tendrá consideración de gasto fiscalmente deducible.

En este sentido, y en lo referente al ámbito del sector energético, tal y como describe la Ley 38/2022 en su preámbulo, el gravamen temporal va dirigido a aquellas empresas que cumplan con los siguientes requisitos:

“deberán satisfacer determinadas personas y entidades consideradas como «operadores principales» de acuerdo con la normativa reguladora de los mercados y la competencia, así como las personas o entidades que desarrollen en

³³ Sentencia del Tribunal Constitucional 62/2015, de 13 de abril de 2015. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-5660>

³⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 167/2016, de 6 de octubre de 2016. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-10665>

³⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo de 2019. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2019-8644>

España actividades de producción de crudo de petróleo o gas natural, minería de carbón o refinado de petróleo y que generen, en el año anterior al del nacimiento de la obligación de pago de la prestación, al menos el 75 por ciento de su volumen de negocios a partir de actividades económicas en el ámbito de la extracción, la minería, el refinado de petróleo o la fabricación de productos de coquería.”

Sin embargo, en dicho preámbulo, también se hace referencia a una serie de personas y entidades que, atendiendo a los resultados de las cuentas anuales de los años 2017, 2018 y 2019, quedan eximidos de dicho gravamen. Así, se refleja, al decir:

“No obstante, están eximidos del pago aquellos «operadores principales», de acuerdo con la normativa reguladora de los mercados y la competencia, cuyo importe neto de la cifra de negocios correspondiente al año 2019 sea inferior a 1.000 millones de euros y aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios correspondiente, respectivamente, a los años 2017, 2018 y 2019 derivado de la actividad que hubiera determinado su consideración como operador principal de un sector energético no exceda del 50 por ciento del total de dicho importe cada año respectivo.”

Por lo tanto, en lo referente a los destinatarios de este gravamen, deberá ser satisfecho únicamente por aquellos que tengan la consideración de operador principal en el sector energético (electricidad, gas natural, carburantes y gases licuados del petróleo), de acuerdo con la resolución de 16 de diciembre de 2021, la resolución del 9 de junio de 2022 de la Comisión Nacional de los Mercado y la Competencia (CNMC) y siempre que cuenten con un importe neto de la cifra de negocio de al menos 1.000 millones de euros en el año 2019³⁶.

En cuanto al pago del gravamen, el importe a pagar se calculará aplicando el 1,2% al importe neto de la cifra de negocios del obligado. Si el obligado forma parte de un grupo fiscal que tributa en régimen de consolidación, el porcentaje antes mencionado se aplicará al importe neto de la cifra de negocios del grupo fiscal.

³⁶ Se considera como “operador principal”, tal y como declara la CNMC, aquel que ostente una de las cinco mayores cuotas de mercado o sector correspondiente, tratándose en este caso concreto, del sector energético.

Además, se debe hacer un pago anticipado del 50% del importe total a pagar, el cual se deducirá de la liquidación definitiva de la prestación correspondiente. El gravamen correspondiente al año t (2022 y 2023) se ingresará en el año t+1, con un primer pago a cuenta del 50% en febrero y el resto a ingresar en septiembre³⁷.

Tanto la prestación, como el pago anticipado, no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades y no pueden ser repercutidos económicamente para que el obligado asuma su coste, debido a su aplicación en el contexto del "*pacto de rentas*". El pago de la prestación se hará al Tesoro Público y sus ingresos se destinarán a fines equivalentes a los establecidos para la contribución solidaria temporal, según el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo de 6 de octubre de 2022³⁸, que tiene como objetivo hacer frente a los elevados precios de la energía en una situación de emergencia.

El gravamen se aplicará sólo al negocio doméstico, excluyendo los ingresos obtenidos en el extranjero. Aunque esta cuestión no queda clara en el articulado de la Ley 38/2022.

Y, por último, la Ley 38/2022 prohíbe repercutir directa o indirectamente el gravamen sobre los clientes de las empresas energéticas³⁹. El incumplimiento de esta prohibición se considerará infracción muy grave y será sancionada con una multa del 150% del importe repercutido. El cumplimiento de esta prohibición y la tramitación de las posibles sanciones corresponde a la CNMC.

4.2. Adecuación del gravamen temporal a los principios constitucionales

La Ley 38/2022 se ha evaluado, por un lado, en relación con los principios constitucionales impositivos para determinar si pudiera existir alguna causa de

³⁷ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Ibid.*

³⁸ Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo de 6 de octubre de 2022 relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-M-2022-81456>

³⁹ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Op. Cit.*

inconstitucionalidad, y, por otro lado, se ha analizado con respecto a la doctrina más reciente del Tribunal Constitucional.

4.2.1 Principio de retroactividad

La Ley 38/2022 establece que la prestación es de carácter temporal; que la sujeción al gravamen viene determinada por hechos económicos acaecidos en el año fiscal 2019; que la cuantificación del gravamen se determina por los ingresos que han tenido lugar durante los años fiscales 2022 y 2023; y que el devengo del impuesto nace el 1 de enero de los años 2023 y 2024 respectivamente. Por consiguiente, los efectos del gravamen se proyectan sobre unos hechos acontecidos prácticamente en su totalidad antes de la aprobación de la obligación y del año que se devenga la misma, y parcialmente tras la entrada en vigor de la Ley⁴⁰. Por ende, hay que destacar como hecho relevante, que la prestación del año 2023 toma en cuenta una realidad ya producida antes de la entrada en vigor de la Ley.

Esta secuencia temporal constituye una prestación retroactiva y es por ello por lo que resulta necesario plantear si la misma cumple con el principio de retroactividad establecido en el artículo 9 de la Constitución Española⁴¹.

Para analizar el principio de retroactividad, se debe partir de lo establecido, por un lado, en el artículo 2.3 del Código Civil, y, por otro lado, en el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria (LGT). Adicionalmente, se hará referencia a diversas disposiciones particulares de Derecho transitorio y se cerrará con una revisión jurisprudencial.

⁴⁰ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Ibid.*

⁴¹ La Constitución española, en su **Artículo 9.3 - Principios del Estado de Derecho**, establece: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”

De lo establecido en el artículo 2.3 del Código Civil⁴², se entiende que, en caso de ausencia de disposición, la norma en cuestión carece de efecto retroactivo. Esto conlleva analizar cómo se trata el principio de retroactividad en la Ley General Tributaria. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el artículo 10, dedicado al Ámbito temporal de las normas tributarias, en su apartado 2 contempla la retroactividad en los siguientes términos:

*“2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.”*⁴³.

En este precepto se establecen los criterios para determinar la aplicabilidad temporal de las normas tributarias y con ello una concreción del principio de retroactividad. Los criterios son:

- en el caso de *“tributos sin período impositivo”* resulta de aplicación la norma en vigor.
- en el caso de tributos con período impositivo, *“los demás tributos”*, resulta de aplicación la norma vigente al inicio del período impositivo.

En relación con el momento en que se aprueba la Ley 38/2022 (diciembre) y lo determinante de este hecho respecto al período impositivo, se puede citar el Voto Particular formulado por el Prof. RODRIGUEZ BEREIJO a la sentencia STC 182/1997, de 28 de octubre:

“(…) cuando se aprueba una modificación tributaria que afecta al período impositivo en curso, aunque todavía no se haya devengado el tributo, la retroactividad que se produce, que, si bien no queda necesariamente prohibida,

⁴² El Código Civil, en su Artículo 2.3, establece lo siguiente: *“3. Las leyes no tendrán efecto retroactivo, si no dispusieren lo contrario.”*

⁴³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Op.cit.*

exige, sin embargo, una ponderación de las circunstancias concretas del caso para determinar la legitimidad constitucional”⁴⁴.

Lo relevante de este comentario es el hecho de que se podría cuestionar la retroactividad de la Ley 38/2022, si las circunstancias que dieron lugar a la aprobación del período de aplicación de la misma no fueran respaldadas por una urgente necesidad.

En el caso analizado, la prestación tiene como período de realización del hecho imponible el año 2022, por lo que, atendiendo a lo dispuesto en la LGT, al aprobarse la Ley 38/2022 el 27 de diciembre de 2022, su aplicabilidad no supone una violación del principio de irretroactividad.

4.2.2. Principio de seguridad jurídica

Otro principio constitucional que puede verse comprometido por el ámbito temporal de la prestación, es el principio de seguridad jurídica recogido también en el artículo 9.3 de la Constitución Española⁴⁵.

En primer lugar, conviene clarificar la finalidad que persigue la Constitución con este principio. La STC de 7 de abril de 2005 sintetiza la doctrina sobre este principio, estableciendo que la seguridad jurídica ha de entenderse:

1º Como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados procurando la claridad y no la confusión normativa.

⁴⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional, de 28 de octubre de 1997. Pleno. STC 182/1997. <https://www.boe.es/boe/dias/1997/11/28/pdfs/T00028-00052.pdf>

⁴⁵ La Constitución española, en su **Artículo 9.3 - Principios del Estado de Derecho**, establece: “*La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.*”

2º Como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder público en la aplicación del Derecho⁴⁶.

En este sentido, este fundamento está relacionado con el principio de retroactividad en lo referido a las normas tributarias, pues, reconocer efectos retroactivos a una norma jurídica puede suponer una vulneración del principio de seguridad jurídica, que propugna la estabilidad en las relaciones jurídicas. Por lo tanto, determinar cuándo una norma tributaria retroactiva vulnera el principio de seguridad del ciudadano es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso según las sentencias del Tribunal Constitucional⁴⁷.

Actualmente se puede afirmar que se ha llegado, a través de la jurisprudencia constitucional, a una prohibición, como regla general, de la retroactividad de las normas tributarias desfavorables, con fundamento en el principio de seguridad jurídica. En consecuencia, la prestación patrimonial recogida en la Ley 38/2022, por presentar una retroactividad desfavorable, podría considerarse que quebranta el principio de protección de la confianza legítima, con fundamento en el principio de seguridad jurídica.

El carácter desfavorable de la prestación radica en que las empresas energéticas, hasta la entrada en vigor de la Ley 38/2022, han ajustado su estrategia de negocio al coste fiscal previsible atendiendo a la normativa tributaria vigente, previa a la entrada en vigor de la Ley 38/2022. La certeza de lo que cada empresa debe pagar es de gran importancia a la hora de establecer su estrategia empresarial.

Aun así, el Auto del Tribunal Constitucional 165/2001, de 19 de junio de 2001, es uno de los pocos ejemplos en el cual el Alto Tribunal, atendiendo a las circunstancias del caso, consideró que la retroactividad de una norma tributaria desfavorable no era contraria al principio de seguridad jurídica. Para el Tribunal Constitucional, las “... *claras exigencias de interés general que justifican sobradamente que el principio de seguridad jurídica, que, insistimos, no es un valor absoluto, ceda ante otros bienes o derechos*

⁴⁶ Principio de seguridad jurídica. (s. f.). <https://www.expansion.com/diccionario-juridico/principio-de-seguridad-juridica.html>

⁴⁷ Algunas de las sentencias del Tribunal Constitucional en lo relacionado con este tema pueden ser: STC 173/1996, de 31 de octubre; STC 182/1997, de 28 de octubre; STC 273/2000, de 15 de noviembre; 234/2001, de 13 de diciembre; y ATC 165/2001.

*constitucionalmente protegidos (en este caso, el deber genérico de contribuir conforme a la verdadera capacidad económica de cada cual)”*⁴⁸.

Y concluye el Tribunal Constitucional que, atendiendo al grado de previsibilidad de la medida, la concurrencia de claras exigencias de interés general y el alcance limitado de la medida, *“atendidas de circunstancias del presente caso –a saber, el grado de retroactividad de la norma impugnada, la finalidad de la medida que aprobaba, las circunstancias excepcionales y urgentes que justificaban su adopción y lo limitado de su alcance, no puede decirse que el aumento de las tarifas del IRPF que ha realizado la Ley 28/1992 haya vulnerado el principio de seguridad jurídica garantizado en el art. 9.3 CE”*⁴⁹.

Por lo tanto, atendiendo a lo relevante de las circunstancias que acompañan o justifican el interés general o el *“pacto de rentas”* y que son la base del gravamen establecido en la Ley 38/2022, se podría justificar la no vulneración del principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la Constitución.

4.2.3. Principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica, como manifestación de riqueza, viene recogido en el artículo 31 de la Constitución Española en su apartado primero⁵⁰.

Las primeras sentencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria son de gran relevancia en la determinación del significado del principio de capacidad económica. Así, en la sentencia 37/1987, de 26 de octubre, el Alto Tribunal se ha afirmado que *“... el tributo grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad*

⁴⁸ Auto del Tribunal Constitucional, de 19 de junio de 2001. Pleno. ATC 165/2001. <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/18711>

⁴⁹ Auto del Tribunal Constitucional, de 19 de junio de 2001. Pleno. ATC 165/2001. *Ibid.*

⁵⁰ La Constitución española, en su **Artículo 31.1**, establece: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”*

económica por lo que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza”⁵¹.

Por otro lado, en la sentencia STC 194/2000, de 19 de julio:

“.. quebraría el principio cuando la riqueza no fuera potencia sino inexistente o ficticia”⁵².

Por consiguiente, para determinar si la prestación propuesta cumple con el principio de capacidad económica es necesario conocer cuál es la manifestación de riqueza que grava y, si la misma no está sometida a otra figura impositiva, como puede ser el Impuesto de Sociedades.

Atendiendo a la Ley 38/2022, en cuanto objeto de estudio en el presente trabajo, dicha norma asocia la manifestación de riqueza a la subida de los precios y lo justifica en su Exposición de Motivos cuando establece los siguientes términos:

“Los sectores en los que la subida de precios puede incrementar en mayor medida sus beneficios son el sector eléctrico, gasista y petrolero [...] según la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en 2021 los cuatro grandes grupos del sector integrados en el IBEX 35 lograron 9.000 millones de beneficios. Por otra parte, la tasa de crecimiento del volumen de operaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido en primer trimestre del año se sitúa cerca del 70% respecto de mismo período del año anterior [...] En este entorno alcista de los precios, la International Energy Agency estima en 200.000 millones los beneficios para el sector en Europa”⁵³.

Pero, si en este caso, el alto precio de la energía es la razón del incremento de los beneficios y es lo que justifica la creación de este gravamen, se debería analizar si ello es

⁵¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de octubre <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/769>

⁵² Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-2000-15261>

⁵³ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Op. Cit.*

aplicable al caso particular del sector eléctrico. Es decir, si los beneficios “extraordinarios” son tales o bien son beneficios previsibles dentro del modelo del mercado eléctrico. Como bien se sabe, el mercado eléctrico en la Unión Europea y, por ende, en España, es un mercado marginalista, es decir, un mercado en el cual el precio ofertado por la última tecnología de generación de electricidad (nuclear, eólica, hidráulica, etc.) que cubra la demanda horaria es la que marca el precio que se ha de pagar a las otras tecnologías que han cubierto la demanda a un precio inferior. La Unión Europea, para proteger al consumidor y a la empresa eléctrica, estableció por ley un precio máximo y un precio mínimo horario que no se podían superar⁵⁴. Entonces, mientras el precio de la energía eléctrica oscile entre esos dos límites (superior o inferior) no podría hablarse de precios de la energía no previstos. Llegado a este punto, y atendiendo a que la razón del gravamen es el gravar unos ingresos extraordinarios que no deberían existir mientras el precio de la electricidad ofrecido por el mercado este acotado por el límite superior e inferior, se debe entonces plantear cual es manifestación de riqueza que grava esta prestación y que no esté ya gravada por el Impuesto de Sociedades.

Adicionalmente, y en la línea de acotar el principio de capacidad económica, el Tribunal Constitucional ha diferenciado el ámbito de exigibilidad del principio de capacidad económica, afirmando que el enjuiciamiento debe ser distinto cuando actúa como fundamento del tributo o como medida del mismo. Así, ha señalado que dicho principio “*impide, ‘en todo caso’, que el legislador establezca tributos sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (...) cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial*”⁵⁵.

Por lo tanto, y tomando como caso particular el mercado eléctrico, se puede plantear la duda si los ingresos adicionales derivados de la subida de precios de la energía

⁵⁴ Ojea, L. (2023, 16 enero). *El sistema marginalista de electricidad de la UE tiene los días contados: la mayoría de los países apoya su cambio*. El Español. https://www.elspanol.com/invertia/empresas/energia/20230116/sistema-marginalista-electricidad-ue-contados-mayoria-paises/733926657_0.html

⁵⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, del 16 de febrero, Fundamento jurídico 2º. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-3255>

constituyen una nueva manifestación de riqueza real, o si dichos ingresos adicionales ya estaban contemplados por el Impuesto de Sociedades.

4.2.4. Principio de igualdad

El principio de igualdad en el ámbito de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias se ha de entender en el sentido de que ante iguales supuestos de hecho, el trato fiscal a los sujetos pasivos ha de ser el mismo. Este principio viene regulado en el artículo 14 de la Constitución Española⁵⁶.

Entonces, una vez determinada cual es la manifestación de riqueza que legitima el gravamen de la prestación patrimonial pública no tributaria, y cuáles son las empresas que son llamadas a la contribución, es necesario dilucidar si se produce una vulneración del principio de igualdad en la selección de los obligados al pago por el hecho de que se dichas empresas tengan un determinado volumen de negocio.

Una situación similar a la analizada ya fue abordada por el Tribunal Constitucional en diferentes pronunciamientos, todos ellos relacionados con la contribución impuesta a determinadas empresas para la financiación de los planes de ahorro y eficiencia energética correspondiente al sector eléctrico⁵⁷.

En estos casos se ponía en duda una posible vulneración del principio de igualdad por los siguientes aspectos:

- a) Se cuestionaba el hecho de que se hubieran escogido únicamente a las generadoras de electricidad y no a la totalidad de las que operan en el sector.
- b) Haberse seleccionado únicamente a las productoras de régimen ordinario y no a las de régimen especial.

⁵⁶ La Constitución española, en su **Artículo 14**, establece: “*Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.*”

⁵⁷ Entre los pronunciamientos llevados a cabo por el Tribunal Constitucional, se encuentran: STC 167/2016; STC 174/2016; STC 187/2016; STC 188/2016; y STC 197/2016.

- c) Dentro de las generadoras de electricidad, únicamente se habían seleccionado once de manera nominativa y no a la totalidad.

En este punto, es esencial hacer referencia a la doctrina general relativa al artículo 14 de la Constitución Española, y a la cual, se hace referencia en la STC 167/2016⁵⁸, pues, de esta se concluye, que, para poder determinar si hay o no una vulneración del principio de igualdad se debe valorar la situación bajo los siguientes criterios:

- 1º Se debe realizar un juicio de comparabilidad, consistente en concretar si las situaciones que se pretenden comparar son iguales.
- 2º. Se debe realizar un juicio de razonabilidad, es decir determinar si en el caso concurre una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual a la hora de aplicar el gravamen atendiendo al volumen de negocio.
- 3º. Se debe realizar un juicio de proporcionalidad, esto es, determinar si las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato son razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

Juicio de comparabilidad

En relación con el juicio de comparabilidad, la Exposición de Motivos argumenta dos razones por las cuales el gravamen solo debe afectar al sector energético y al sector bancario. Porque:

“...según la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en 2021 los cuatro grupos del sector integrados en el IBEX 35 lograron 9.000 millones de beneficios.”⁵⁹.

⁵⁸ Sentencia 167/2016, de 6 de octubre. Fundamento Jurídico 5º. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-10665>

⁵⁹ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Op. Cit.*

Por otro lado, la suposición de que es probable que estos beneficios tiendan a aumentar en un futuro. Entonces, el legislador ha considerado como parámetro discriminador a la hora de aplicar el gravamen a un sector empresarial y no a otro, el volumen total de beneficios de un sector en un año concreto. La realidad es que el volumen total de beneficios no se debería considerar un parámetro que permita discriminar unos sectores frente a otros. Un ratio más razonable y objetivo lo constituye, por ejemplo, la Rentabilidad sobre Recursos Propios (ROE- *Return On Equity* ⁶⁰).

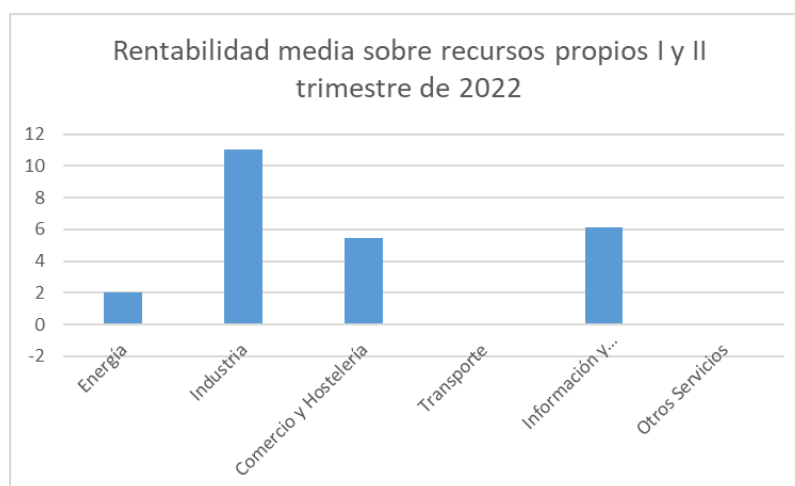


Figura 3. Rentabilidad media sobre recursos propios por sectores⁶¹.

La figura anterior muestra los datos de rentabilidad media sobre recursos propios por sectores durante el primer y segundo trimestre del año 2022. Como se puede observar el sector energético no está entre los más rentables en los dos primeros trimestres del año 2022. Destacan en rentabilidad la industria, el comercio y la hostelería o la información y comunicaciones.

Si atendiésemos a este criterio de comparabilidad, volumen de negocio y rentabilidad media sobre recursos propios, se podría cuestionar el grado de cumplimiento del principio de igualdad. Por lo tanto, y sobre la base de la comparación de los parámetros anteriores, cabría examinar si se puede producir una vulneración del principio de igualdad por la

⁶⁰ **Rentabilidad Financiera (ROE)**= Beneficio Neto/Fondos Propios.

⁶¹ Banco de España (2022). Estadísticas de las sociedades no financieras. Rentabilidad ordinaria de los recursos propios. https://www.bde.es/webbde/es/estadis/infoest/temas/sb_cbratios.html

selección de un sector (energético), en lugar de exigir la contribución de todos aquellos sectores que presenten una alta rentabilidad sobre recursos propios. Es decir, si la discriminación establecida en la Ley 38/2022 está correctamente soportada por los datos económicos de las empresas implicadas.

Juicio de razonabilidad

Por lo que se refiere al juicio de razonabilidad, este debe permitir evaluar los criterios que determinan a quién aplica el gravamen y a quién no. Las directrices establecidas por el legislador señalan que es de aplicación del gravamen, dentro del sector energético, a aquellas compañías que cuenten con un importe neto de la cifra de negocio de, al menos, 1.000 millones de euros en 2019 y se exima a aquellas empresas cuyo negocio energético represente menos del 50% de su cifra de negocio total. Nada dice la Exposición de motivos de porque se han elegido estos criterios y no otros. Por consiguiente, si se quiere evitar una posible diferencia de trato entre unas empresas y otras, debería estar justificada en la Exposición de Motivos, al menos por qué se ha seleccionado el valor de corte 1.000 millones de euros y el por qué se ha seleccionado de año 2019 y no otro u otros⁶².

La razón por la cual el legislador debía haber explicado los fundamentos de dichos criterios en la Exposición de motivos se muestra en el posterior análisis. En la siguiente tabla se listan los principales operadores presentes en el sector eléctrico desde el año 2021 al año 2018 según la CNMC⁶³:

⁶² Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Op. Cit.*

⁶³ Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. Resolución por la que se establecen y hacen públicas, a los efectos de los dispuesto en el artículo 34 del Real Decreto-Ley 6/2000, de 23 de junio, las relaciones de operadores principales en los sectores energéticos.
https://www.cnmc.es/sites/default/files/3856208_99.pdf

OPERADOR PRINCIPAL ELÉCTRICO			
Año 2021	Año 2020	Año 2019	Año 2018
ENDESA, S.A.	ENDESA, S.A.	ENDESA, S.A.	ENDESA, SA
IBERDROLA, S.A.	IBERDROLA, S.A.	IBERDROLA, S.A.	IBERDROLA, S.A.
NATURGY, S.A.	NATURGY, S.A.	NATURGY, S.A.	NATURGY, S.A.
EDP de Portugal SA	TOTALENERGIES SE	EDP de Portugal SA	EDP de Portugal SA
ACCIONA, S.A.	EDP de Portugal SA	ACCIONA, S.A.	

Tabla 1. Principales operadores en el sector eléctrico. Año 2018-2021.

Todas las empresas del sector eléctrico presentes en el listado tienen una cuota de mercado superior al 10 por ciento. Del este análisis se puede obtener como primera conclusión que solo tres compañías eléctricas han sido consideradas principales operadores durante esos años, el resto de las compañías eléctricas no siempre han estado presentes. En el caso particular de la compañía eléctrica Acciona, ésta fue considerada operador principal en el año 2019, pero no en el año 2020, o, en el caso de la compañía Totalenergies, ésta entró en el año 2020 en la lista de los cinco operadores principales en el sector eléctrico, pero no era considerada operador principal en el año 2019 y dejó de estarlo en el año 2021. Entonces, si tal y como se indica en el artículo 1, apartado 2.a) de la Ley 38/2022,

“1.2. Estarán eximidos del pago del gravamen las personas y entidades a que se refiere el apartado anterior en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al año 2019 sea inferior a 1.000 millones de euros.”⁶⁴.

a la empresa energética Totalenergies no le sería de aplicación el gravamen, porque no fue operador de referencia en el año 2019, aunque su cifra de negocio fuera superior a los 1.000 millones en el año 2020; a la compañía Acciona le es de aplicación el gravamen por haber sido operador principal en el año 2019, pero no en los anteriores.

⁶⁴ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Op. Cit.*

De ahí que, y como conclusión, el criterio que determina si a una empresa energética le es de aplicación o no el gravamen, a la vista de lo expuesto, se podría considerar que no cumple el juicio de razonabilidad, ya que depende fuertemente del año que se seleccione. Si ello fuera así, se podría poner en cuestión el cumplimiento del principio de igualdad.

Juicio de proporcionalidad

El criterio establecido en la Exposición de Motivos para seleccionar a las empresas energéticas sometidas a la prestación patrimonial pública no tributaria es el de tener la consideración de operador principal de acuerdo con las correspondientes resoluciones de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia y que cuenten, con un importe neto de la cifra de negocio de al menos 1.000 millones de euros en el año 2019.

Es decir, se atiende a la cuota mercado como criterio de selección⁶⁵. En este sentido, el Tribunal Constitucional considera que la cuota de mercado o peso en el sector es un parámetro que cumple con el principio de proporcionalidad, y así lo ha manifestado en la sentencia STC 140/2015, de 22 de junio⁶⁶,

*“resulta ser un criterio adecuado para distribuir una prestación patrimonial de carácter público dirigida al reequilibrio económico del sector eléctrico entre las principales empresas productoras de régimen ordinario, que son también las principales del sector en su conjunto. **El peso en el sector**, medido a través de la participación en el mercado, es un parámetro que cumple con el exigible canon de proporcionalidad (sin descartar que pueda haber otros posibles), puesto que reparte el esfuerzo con arreglo a un criterio objetivo y adecuado a la finalidad pretendida, que es la sostenibilidad económica de un sector en cuya trascendencia para la actividad económica y los ciudadanos no hace falta insistir”*

Por lo tanto, el criterio de cuota de mercado es un criterio aceptado, razonable y justificado que no vulnera el principio de proporcionalidad.

⁶⁵ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Ibid.*

⁶⁶ Sentencia 140/2015, de 22 de junio de 2015. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-8634>

5. PROPUESTA DE IMPUESTO A LAS EMPRESAS ENERGÉTICAS DE LA COMISIÓN EUROPEA. ANÁLISIS COMPARADO DE LAS NORMAS.

Coincidente con la tramitación de la Ley 38/2022, la Unión Europea publicó una propuesta de Reglamento del Consejo relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía. La presente propuesta nace en el contexto de que, el año pasado, se alcanzaron precios récord de gas y electricidad en Europa debido a la invasión rusa de Ucrania y la perturbación del suministro de gas. Esta escalada de precios está afectando en gran medida a los consumidores vulnerables, las pequeñas y medianas empresas y a la industria. Además, se espera que estos precios continúen aumentando y sigan afectando a la inflación y a la estabilidad financiera y macroeconómica de la UE en los próximos años. Ante esta situación presente y futura, la Comisión Europea debe responder de manera coordinada y cuidadosa para garantizar que la electricidad fluya eficientemente en toda Europa sin provocar fuertes perturbaciones en el mercado de la energía.

En este sentido, la propuesta del Consejo tiene por objeto crear una “*contribución solidaria*” de las compañías productoras y suministradoras de energías fósiles, con la que colaborar en la financiación de medidas que permitan disminuir la factura energética que pagan los consumidores europeos.

Mediante la comparación de los aspectos básicos que conforman el impuesto a las energéticas propuesto desde la Comisión y la prestación patrimonial pública no tributaria que se articula en la Ley 38/2022, se pueden determinar cuáles son las expectativas y enfoques que han dado la Comisión Europea y el Gobierno español para afrontar la crisis económica. A continuación, se analizan los elementos básicos de ambos gravámenes.

5.1. Ámbito de aplicación del gravamen

En el caso de la contribución solidaria de la Comisión, ésta se aplica a las “*actividades en los sectores del petróleo, el gas, el carbón y el refino*” realizadas por “*una compañía con sede o establecimiento permanente en territorio de la UE cuyos ingresos procedan*

en al menos un 75% de actividades de extracción, minería, refino de petróleo o fabricación de productos de hornos de coque”⁶⁷.

Por el contrario, la normativa española incluye a las personas o entidades que tengan la consideración de “operador principal” en los sectores energéticos⁶⁸, estableciendo adicionalmente un listado de circunstancias que eximen a determinadas entidades de quedar sujetas a dicho gravamen⁶⁹.

La contribución europea, en tal sentido, se aplica de manera más amplia e intensa, pues la normativa española establece un mayor número de requisitos o circunstancias que deben darse para determinar qué entidades quedan sujetas al pago del referido gravamen.

5.2. Base imponible

En el caso del gravamen europeo la base imponible se circunscribe a los beneficios obtenidos por las entidades durante el ejercicio fiscal que comenzó el 1 de enero del año

⁶⁷ Propuesta de Reglamento del Consejo relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía. COM (2022) 473 final 2022/0289 (NLE). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0473&from=EN>

⁶⁸ La **Ley 38/2022**, a la hora de definir quiénes son considerados operadores principales del sector energético, establece: “a los efectos del párrafo anterior, tendrán la consideración de operadores principales en los sectores energéticos las personas o entidades que desarrollen en España actividades de producción de crudo de petróleo o gas natural, minería de carbón o refino de petróleo y que generen, en el año anterior al del nacimiento de la obligación de pago de la prestación, al menos el 75 por ciento de su volumen de negocios a partir de actividades económicas en el ámbito de la extracción, la minería, el refinado de petróleo o la fabricación de productos de coquería”

⁶⁹ La **Ley 38/2022** establece unas circunstancias que eximen del pago del presente gravamen: “Estarán eximidas del pago del gravamen las personas y entidades a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al año 2019 sea inferior a 1.000 millones de euros.

b) Que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente, respectivamente, a los años 2017, 2018 y 2019 derivado de la actividad que hubiera determinado su consideración como operador principal de un sector energético no exceda del 50 por ciento del total del importe neto de la cifra de negocios del año respectivo.”

2022⁷⁰. Mientras que, la base imponible de la prestación patrimonial pública no tributaria aprobada por el Congreso se aplica a todos los ingresos por facturación⁷¹.

En concreto, mientras que el gravamen español parte de la premisa de que el sector energético está obteniendo unos beneficios extraordinarios en el contexto actual, justificado con carácter general en la Exposición de Motivos de la Ley 38/2022, para después gravar los ingresos de un año en particular, la propuesta de la Comisión requiere contrastar expresamente en cada caso concreto si los beneficios obtenidos por el operador han sido o no realmente extraordinarios.

5.3. Tipo impositivo.

La propuesta europea de contribución tributaria plantea un tipo impositivo mayor respecto al recogido en la normativa de la prestación patrimonial española. Por un lado, el importe del gravamen español se obtiene aplicando un tipo del 1,2% sobre el importe neto de la cifra de negocios, mientras que el de la contribución europea, por su lado, se obtiene aplicando un tipo del 33% a los beneficios extraordinarios⁷².

En ambos casos se aclara que estas aportaciones son “*adicionales*” a los demás impuestos o contribuciones que pudieran afectar a los mismos operadores, por lo que puede entenderse que sus importes no se podrán deducir en ninguna de aquellas.

⁷⁰ La **propuesta de reglamento del Consejo relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía**, en su Artículo 14 relativo a la base imponible establece: “*La contribución solidaria temporal de empresas y establecimientos permanentes de la UE que realicen actividades en los sectores del petróleo, el gas, el carbón y la refinería se calculará sobre los beneficios imponibles, determinados con arreglo a las normas fiscales nacionales en el ejercicio fiscal que comenzó a partir del 1 de enero de 2022, que superen un incremento del 20 % respecto a la media de los beneficios imponibles, determinados con arreglo a las normas fiscales nacionales, de los tres ejercicios fiscales que comenzaron a partir del 1 de enero de 2019. Si el resultado anual medio del período que abarca los tres ejercicios fiscales que comenzaron a partir del 1 de enero de 2019 es negativo, se asignará a la media de los beneficios imponibles un valor de cero a efectos del cálculo de la contribución solidaria temporal.*”

⁷¹ A la hora de hablar de la base imponible, la **Ley 38/2022** establece: “*El importe de la prestación a satisfacer por cada obligado al pago será el resultado de aplicar el porcentaje del 1,2 por ciento a su importe neto de la cifra de negocios derivado de la actividad que desarrolle en España del año natural anterior al del nacimiento de la obligación de pago que figure en su cuenta de pérdidas y ganancias*”

⁷² La **propuesta de reglamento del Consejo relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía**, en su Artículo 15 establece “*El tipo aplicable para el cálculo de la contribución solidaria temporal será, como mínimo, el 33 % de la base contemplada en el artículo 14.*”

5.4. Periodo de referencia del gravamen.

En la propuesta de la UE, los beneficios extraordinarios se determinan tomando como referencia el promedio de los beneficios generados durante los años 2019, 2020 y 2021, mientras que España solo tendrá en cuenta la totalidad de la facturación del año 2022.

La propuesta de Reglamento establece en su artículo 14 que la base para el cálculo de la correspondiente contribución solidaria se calcula sobre los beneficios procedentes de las actividades fósiles afectadas correspondientes al año fiscal 2022 que excedan en un 20% al promedio de los beneficios generados por la misma empresa entre los años 2019, 2020 y 2021. Si el resultado de ese promedio es negativo, se considera cero a los efectos de calcular la contribución⁷³.

El gravamen temporal que aplica al sector energético español se calcula sobre el *“importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior al del nacimiento de la obligación de pago que figure en su cuenta de pérdidas y ganancias, determinado de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable que sea de aplicación”*⁷⁴.

Por lo tanto, podemos observar dos diferencias. Por un lado, que se trata de beneficios, esto es, el margen obtenido una vez se descuentan de los ingresos los gastos fiscalmente deducibles; por otro, que estos beneficios sean extraordinarios, lo que se define por que sean *“sustancialmente superiores”* a los habituales.

5.5. Período de aplicación del gravamen

Como similitud a destacar entre ambas medidas está el hecho de que se conciben con carácter temporal, sin embargo, presentan también diferencias importantes.

⁷³ Propuesta de Reglamento del Consejo relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía. COM (2022) 473 final 2022/0289 (NLE). *Op. cit.*

⁷⁴ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Op. Cit.*

El gravamen español se aplica durante los años 2023 y 2024, mientras que la contribución europea lo hace sólo durante el año 2022⁷⁵. Es más, la propuesta de Reglamento dispone expresamente que esta contribución será de “*naturaleza temporal*” y se aplicará “*sólo*” durante el año señalado, por lo que el gravamen español contaría con respaldo de la normativa europea exclusivamente para el mismo periodo.

5.6. Destino de los recursos recaudados

Los ingresos resultantes de la aplicación del gravamen temporal al sector energético español no están asociados legalmente a ningún destino general o concreto en particular, aunque el Gobierno de España ha manifestado que su intención es dedicar los recursos que se obtengan a financiar las medidas que se están desplegando para reducir la factura energética de los consumidores. En contraste, la contribución europea especifica con detalle a qué deben destinarse los ingresos que se recauden en virtud de la misma. En concreto, en su artículo 16 el borrador del Reglamento establece que los Estados miembros deberán destinarlos a los siguientes fines:

“(a) medidas de apoyo a los consumidores finales de energía, especialmente los hogares vulnerables, para mitigar los efectos de los altos precios de la energía, de forma focalizada [no universal a todos los consumidores];

(b) medidas de apoyo para ayudar a reducir el consumo de energía, por ejemplo, a través de esquemas de reducción de demanda mediante subastas o procesos de competencia competitiva, bonificaciones en la factura energética de los consumidores para ciertos niveles de consumo, o promoviendo inversiones por los consumidores finales en energías renovables, eficiencia energética o tecnologías de descarbonización;

(c) medidas de apoyo para las compañías intensivas en energía, condicionadas a inversiones en energías renovables, eficiencia energética o descarbonización;

⁷⁵ La **propuesta de reglamento del Consejo relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía**, en su Artículo 17 establece: “*La contribución solidaria temporal aplicada por los Estados miembros de conformidad con el presente Reglamento será de carácter temporal. Solo se aplicará a los beneficios excedentarios generados en el ejercicio fiscal que comenzó a partir del 1 de enero de 2022.*”

(d) medidas de apoyo para promover la autonomía energética en inversiones específicas en línea con los objetivos de REPowerEU, especialmente aquellas con dimensión transfronteriza;

(e) como muestra de solidaridad entre los Estados miembros, se podrá establecer que los mismos destinen una fracción de los recursos obtenidos por la contribución a un fondo común europeo para financiar medidas de protección para reducir los efectos más dañinos de la crisis energética, tales como medidas de protección del empleo y de recualificación profesional o para promover inversiones en eficiencia energética y energías renovables, incluyendo proyectos transfronterizos”⁷⁶.

La propuesta de Reglamento aclara además que estos destinos deberán estar “*claramente definidos*” y justificados de acuerdo a los criterios anteriores. Por consiguiente, una vez aprobada la propuesta de Reglamento, y como consecuencia de ser España un Estado miembro de la Unión Europea y estar sometida a la regulación europea, la normativa del gravamen español deberá definir los destinos a los que estarán orientados los ingresos obtenidos con el mismo, como mínimo, con el mismo grado de especificación que el que se recoja en la redacción de la norma comunitaria.

La aprobación del Reglamento de la Unión Europea dará lugar a una revisión de la Ley 38/2022 actualmente vigente que se deberá adaptar necesariamente a las condiciones y requisitos establecidos en el Reglamento que finalmente apruebe la Comisión. En particular, deberá incluir las novedades de la propuesta, al menos en lo que respecta a la contribución de las compañías petroleras y gasísticas, para asegurar su compatibilidad y por tanto su legalidad. En este sentido, la propuesta de reglamento de la Unión Europea, en su artículo 13.2. establece que:

“los Estados miembros deben asegurarse de que las medidas nacionales existentes o previstas que compartan objetivos similares se ajusten a las reglas de las contribuciones solidarias establecidas [por dicha regulación]”⁷⁷.

⁷⁶ Propuesta de Reglamento del Consejo relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía. COM (2022) 473 final 2022/0289 (NLE). *Op. cit.*

⁷⁷ Propuesta de Reglamento del Consejo relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía. COM (2022) 473 final 2022/0289 (NLE). *Ibid.*

6. ¿DE QUÉ MANERA HA TENIDO IMPACTO ESTA CUESTIÓN EN LOS DEMÁS PAÍSES MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA?

Tras analizar la propuesta que se hace desde la Unión Europea a esta cuestión, es también necesario hacer referencia a cómo han enfocado normativamente este problema otros países integrantes de la Unión Europea, así como hacer una breve reseña de las diferentes medidas que han adoptado cada uno de ellos, para así compararlo con el alcance de la Ley 38/2022.

Durante el año 2021 y el año 2022 múltiples países europeos han anunciado y propuesto diferentes medidas impositivas sobre las empresas energéticas y otros sectores que se han visto beneficiado por el alza de los precios de la energía y la inflación, como es el caso también de las entidades de crédito. La siguiente figura muestra una visión general de cuál era la situación en Europa a finales de septiembre de 2022 en relación con el desarrollo legislativo de los impuestos a los beneficios extraordinarios:

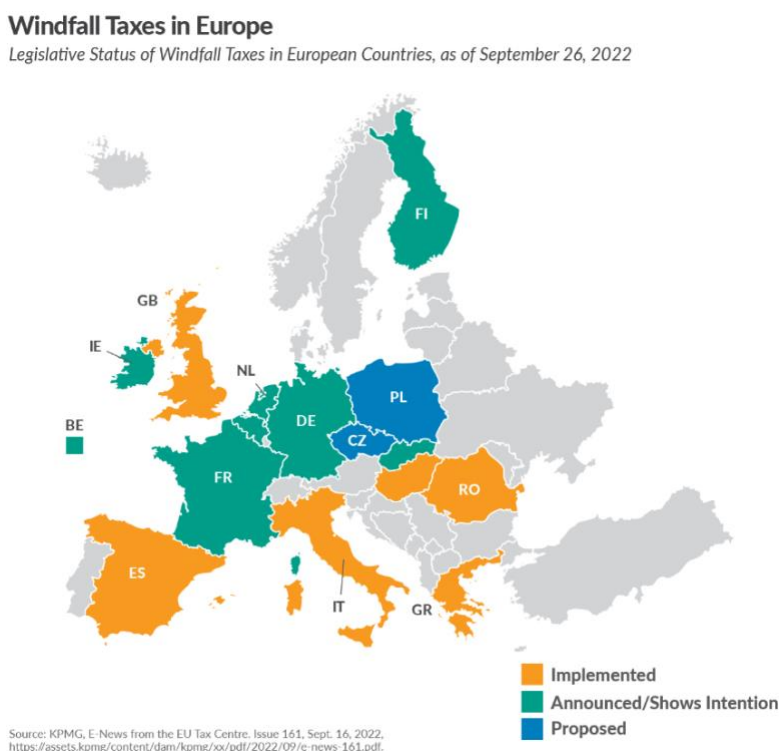


Figura 4. Estado de los desarrollos legislativos de los impuestos a los beneficios extraordinarios⁷⁸.

⁷⁸ KPMG. E-news from KPMG's EU Tax Center. Issue 161 – September 16, 2022. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/09/e-news-161.pdf>

Como se puede apreciar por la figura, algunos países como España, Italia o Grecia ya han aprobado medidas impositivas sobre los beneficios extraordinarios, otros países como Francia o Alemania los han anunciado y algunos solo lo han propuesto. El alcance de dichas medidas impositivas ha sido abordado con diferentes enfoques por los Estados miembros. A continuación, se procede a detallar la política fiscal propuesta por algunos de estos países.

6.1. Bélgica

Bélgica, ha propuesto ampliar el impuesto sobre los beneficios extraordinarios incrementando la tasa nuclear que actualmente pagan anualmente las filiales belgas de Engie y Electricite de France. La aplicación del impuesto se circunscribirá a los beneficios de la explotación de las centrales nucleares y propone un tipo impositivo del 38%⁷⁹.

6.2. República Checa

La República Checa ha propuesto aplicar un impuesto sobre la diferencia entre la base imponible del año en curso y la base imponible media del quinquenio anterior, diferencia que se entiende que constituye un beneficio extraordinario. Los sectores afectados son los productores de electricidad, el sector bancario y, posiblemente, las empresas de producción y distribución de combustible. El tipo impositivo será del 40%, 50% o 60% dependiendo del sector⁸⁰.

6.3. Finlandia

Finlandia, ya ha anunciado un impuesto a empresas de electricidad, gas y petróleo. Sin embargo, este país todavía no ha indicado ni cual será la base imponible de este impuesto ni cual será el tipo impositivo correspondiente⁸¹.

⁷⁹ Bloomberg Tax, “Belgium to Work Out Details of Energy Windfall Profit Taxation,” Aug.31, 2022, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/belgium-to-work-out-details-of-energy-windfall-profit-taxation>

⁸⁰ KPMG, “Czech Republic: Working paper on possible windfall tax,” Sept. 13, 2022, <https://danovky.cz/en/news/detail/1092>

⁸¹ Cristina Enache. What European Countries Are Doing about Windfall Profit Taxes. Tax Foundation. October 4, 2022. <https://taxfoundation.org/windfall-tax-europe/>

6.4. Grecia

En mayo de 2022, Grecia, aprobó un impuesto que se aplicará a determinados productores de energía, tendrá carácter retroactivo para el periodo impositivo comprendido entre el 1 de octubre de 2021 y el 30 de junio de 2022 y se aplicará a la diferencia entre el beneficio generado en un mes determinado del periodo fiscal y el beneficio del mes correspondiente del año anterior (base mensual). El tipo impositivo será del 90%⁸².

6.5. Hungría

El 1 de julio de 2022, Hungría, aprobó un impuesto, mediante el decreto gubernamental 197/2022, que afectará a los productores de productos petrolíferos, energías renovables, distribuidores farmacéuticos, cánones mineros, compañías aéreas, créditos, instituciones financieras, etc. El tipo impositivo será diferente en función del sector, por ejemplo, en el caso de productores petrolíferos el tipo de impuesto especial se corresponde con el 25%. Será aplicable a los ejercicios 2021 y 2022, recaudado en 2022 y 2023. Los detalles del impuesto sobre los beneficios extraordinarios implantado por el gobierno húngaro se publicaron en la edición 2022/93 del Boletín Oficial de Hungría del 4 de junio de 2022⁸³.

6.6. Italia

El 21 de marzo del año 2022, la Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana publicaba el Decreto-Legge N° 21 “*Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraniana*” cuyo objetivo era hacer frente a los efectos de la inflación y la subida del precio de la energía derivados de la guerra entre Rusia y Ucrania⁸⁴.

Según esta norma, las empresas generadoras de electricidad, gas y petróleo pagarán al Estado un 10% de los beneficios que obtuvieron de diferencia entre el 1 de octubre de

⁸² Cristina Enache. What European Countries Are Doing about Windfall Profit Taxes. Tax Foundation. October 4, 2022. *Id.*

⁸³ PricewaterhouseCoopers. (s. f.). *Government Decree on Extra-profit Tax*. PwC. <https://www.pwc.com/hu/en/pressroom/2022/extra-profit.html>

⁸⁴ *Gazzetta Ufficiale*. (2022, 21 marzo). <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2022/03/21/22G00032/SG>

2021 y el 31 de marzo de 2022 con respecto al mismo periodo del año anterior, siempre que la cifra sea superior a los 5 millones de euros. Posteriormente, el Gobierno aprobó un gravamen adicional del 15%, por lo que la tasa final asciende al 25% de los beneficios extraordinarios obtenidos durante ese periodo.

Con el objetivo de evitar que las empresas suban las tarifas a los consumidores, el decreto establece, además, que la Autoridad Antimonopolio, una especie de Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) del país, vigilará durante todo el 2022 el precio de producción, generación y venta de la electricidad, el gas y el petróleo.

El dinero recaudado se utilizará para financiar el primer paquete de medidas anticrisis emitido por el Ejecutivo de Draghi. Concretamente, con el impuesto se sufragará un paquete de 6.000 millones de euros destinado a una ayuda de 200 euros para pensionistas y trabajadores, según anunció el ministro de Economía italiano Daniele Franco en la rueda de prensa posterior al Consejo de Ministros italiano del pasado 2 de mayo⁸⁵.

6.7. Reino Unido

El 11 de julio del 2022 se aprobó un impuesto aplicable a los beneficios generados a desde el 26 de mayo de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2025. El impuesto se aplicará a las empresas del petróleo y gas que operen en el Reino Unido y en la plataforma continental británica. El gravamen se aplicará sobre los beneficios derivados del petróleo y el gas y sobre los cuales ya hay establecido un impuesto del 40%. El tipo impositivo marginal a aplicar es del 25% lo que genera un tipo impositivo efectivo del 65%. Sin embargo, la nueva legislación también introduce una "*desgravación por inversión*" cuando dichos beneficios se reinvierten en el sector del petróleo y el gas del Reino Unido.

Del análisis de todos estos ejemplos se puede concluir, por una parte, que en los países europeos se están incrementar los impuestos ya existentes sobre el sector energético con el objeto de hacer frente a los beneficios extraordinarios asociados a la escalada de precios

⁸⁵ Cristina Enache. What European Countries Are Doing about Windfall Profit Taxes. Tax Foundation. October 4, 2022. *Op.cit.*

y, por otro lado, la tónica común de esta política fiscal es que la misma tenga un carácter temporal⁸⁶.

Como se puede observar, los enfoques y alcances que han perseguido cada uno de los países anteriormente analizados son muy variados. De ahí la importancia de que la propuesta de la Comisión sea capaz de coordinar todas estas normativas al objeto de evitar diferencias notables entre los Estados miembros, y que dichas diferencias acaben repercutiendo negativamente en el ciudadano, en las empresas y en la competitividad del mercado.

7. ASPECTOS MÁS CONTROVERTIDOS DEL GRAVAMEN TEMPORAL A LAS ENERGÉTICAS QUE HA DADO LUGAR A LA APROBACIÓN DE LA ACTUAL LEY 38/2022

- I. Es necesario hacer referencia al Boletín Oficial del Estado N.º 29 del 3 de febrero de 2023, en el cual se publicó la Orden HFP/94/2023 por la cual se aprueba el modelo 795 “*Gravamen temporal energético. Declaración del ingreso de la prestación*” y el modelo 796 “*Gravamen temporal energético. Pago Anticipado*”.

Mediante estos modelos las empresas energéticas afectadas deben “*efectuar un pago anticipado del 50 por ciento de la prestación a satisfacer que se minorará del importe de la propia prestación final*”⁸⁷.

Este devengo anticipado del gravamen es una cuestión importante, porque es el que da pie a que las empresas energéticas hayan interpuesto un recurso contencioso-administrativo contra la Ley 38/2022, con el objeto de instar al Juez a que proceda a plantear una cuestión de inconstitucionalidad.

⁸⁶ Cristina Enache. What European Countries Are Doing about Windfall Profit Taxes. Tax Foundation. October 4, 2022. *Ibid.*

⁸⁷ Orden del Ministerio de Hacienda y Función Pública HFP/94/2023, de 2 de febrero, por la que se aprueban el modelo 795 “*Gravamen temporal energético. Declaración del ingreso de la prestación*” y el modelo 796 “*Gravamen temporal energético*”. Boletín Oficial del Estado Núm. 29. <https://www.boe.es/boe/dias/2023/02/03/pdfs/BOE-A-2023-2832.pdf>

- II. En esta misma Orden también se hace referencia a los destinatarios de este gravamen: *“En primer lugar, en el ámbito energético, se configura una prestación patrimonial de carácter público no tributario con carácter temporal que deberán satisfacer, con determinados supuestos eximidos, las personas y entidades consideradas como «operadores principales» de acuerdo con la normativa reguladora de los mercados y la competencia”*.

Surge aquí otro de los aspectos más controvertidos de la Ley 38/2022, pues, de lo anterior se deduce que, por un lado, corresponde a la normativa reguladora de los mercados y la competencia determinar quiénes serán esos *“operadores principales”* a los que irá dirigido el referido gravamen. Y, por otro lado, en la propia Ley 38/2022 se establece que *“El importe de la prestación y su pago anticipado no serán objeto de repercusión económica, directa o indirecta.*

*Tendrá la consideración de infracción muy grave el incumplimiento de la obligación a que se refiere el párrafo anterior y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe repercutido.”*⁸⁸. Por tanto, el cumplimiento de esta prohibición y la tramitación de las posibles sanciones corresponde a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia⁸⁹.

Resulta criticable que, tanto el control de la no repercusión del gravamen a los consumidores finales, como la normativa que determina quiénes son *“operadores principales”*, estén únicamente controlados por la CNMC. Esto puede ser llega a ser un factor que genere una gran inseguridad jurídica y con ello, incertidumbre a los ciudadanos.

⁸⁸ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Op. Cit.*

⁸⁹ En la Ley 38/2022, en su artículo 1.8 establece que: *“Corresponde a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia la comprobación del cumplimiento de la obligación a que se refiere el párrafo primero así como, en su caso, la tramitación y resolución de los procedimientos sancionadores por incumplimientos de la misma.”*

III. Otro de los aspectos cuestionables surge cuando se compara la Ley 38/2022 con la propuesta de Reglamento de la Comisión Europea, en relación con la base imponible.

En concreto, la propuesta de Reglamento del Consejo propone gravar “*sobre los beneficios imponibles, determinados con arreglo a las normas fiscales nacionales en el ejercicio fiscal que comenzó a partir del 1 de enero de 2022, que superen un incremento del 20 % respecto a la media de los beneficios imponible*”⁹⁰, es decir, el beneficio obtenido en el año 2022, en comparación con la media de los beneficios de los tres ejercicios fiscales anteriores. Mientras que, el gravamen establecido por la Ley 38/2022 se aplica sobre el “*importe neto de la cifra de negocios derivado de la actividad que desarrolle en España del año natural anterior al del nacimiento de la obligación de pago que figure en su cuenta de pérdidas y ganancias*”⁹¹.

Y es que, ya en la Proposición de ley se establecía que: “*La Comisión Europea ha manifestado que para hacer frente al fuerte aumento de los precios de la electricidad y a su impacto para los hogares y la industria, se necesita una respuesta unida y bien coordinada a nivel europeo de todos los Estados miembros, y ha subrayado que las medidas nacionales no coordinadas podrían afectar al funcionamiento del mercado interior de la energía.*”⁹², como en la propia Propuesta de Reglamento de la Comisión en su artículo 13.2.⁹³, la normativa llevada a cabo por el Congreso debe alinearse con los estándares establecidos por la Comisión Europea.

⁹⁰ Propuesta de Reglamento del Consejo relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía. COM (2022) 473 final 2022/0289 (NLE). *Op.cit.*

⁹¹ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Op. Cit.*

⁹² N.º 122/000247 Proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. *Op.cit.*

⁹³ El artículo 13.2 de la Propuesta de la Comisión establece que: “*los Estados miembros deben asegurarse de que las medidas nacionales existentes o previstas que compartan objetivos similares, se ajusten a las reglas de las contribuciones solidarias establecidas*”.

Sin embargo, a pesar de que, en la propia Ley 38/2022, se afirma que esta contribución presenta características similares a las planteadas por la Comisión, la realidad es que el enfoque es bastante diferente en un elemento tan fundamental, a la hora de establecer cualquier tipo de gravamen, como es la determinación de la base imponible, además de otras diferencias a las que ya se ha hecho referencia en anteriores apartados.

- IV. Otro de los aspectos del gravamen que puede considerarse cuestionable deriva de su relación con determinados principios constitucionales, en concreto, con el principio de retroactividad, de igualdad y de capacidad económica.

En cuanto al primero de ellos, la prestación patrimonial tiene como período de realización del hecho imponible el año 2022, aunque la Ley 38/2022 se aprobó el 27 de diciembre de 2022⁹⁴. Sin embargo, si atendemos, por un lado, a lo indicado en el artículo 10 apartado 2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sobre el ámbito temporal de las normas tributarias, y, por otro lado, a la urgente necesidad que pretende suplirse con este gravamen, la aprobación de la Ley 38/2022 al final de período de realización del hecho imponible no supone una vulneración del principio de retroactividad⁹⁵.

El segundo principio, el de igualdad, puede verse vulnerado por la discriminación entre las empresas energéticas que establece la Ley 38/2022, a partir del volumen total de negocio y la selección del año 2019, pues este criterio no tiene unos fundamentos económicos sólidos que la soporten.

En lo referido a la posible vulneración del principio de capacidad económica, se ha concluido en primer lugar y tomando como ejemplo el mercado eléctrico, que no es claro que se hubieran producidos beneficios extraordinarios que constituyan una manifestación de riqueza real; en segundo lugar, que el hecho de gravar los ingresos netos totales cuestiona que dicha prestación pueda estar gravando el

⁹⁴ Ley 38/2022 de 27 de diciembre. *Op. Cit.*

⁹⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Op.cit.*

mismo hecho imponible que el gravado por el Impuesto de Sociedades, lo cual supondría una vulneración a este principio, al someter a una doble tributación una única manifestación de riqueza.

8. CONCLUSIONES

- 1) La Ley 38/2022 tiene como finalidad la creación de dos gravámenes extraordinarios, uno para empresas energéticas y otro para entidades de crédito, con la consideración de prestación patrimonial pública de carácter no tributario. Estos gravámenes serán temporales y se aplicarán a los ingresos de las empresas energéticas y entidades de crédito de los años fiscales 2022 y 2023, liquidándose en los años 2023 y 2024, respectivamente. En el ámbito de las empresas energéticas, el gravamen temporal va dirigido a aquellas empresas que tengan la consideración de “operadores principales”.
- 2) Además, en lo referido a la naturaleza jurídico-tributaria del gravamen y el instrumento jurídico utilizado, se trata de una prestación patrimonial de carácter público y naturaleza no tributaria. A la hora de estudiar con mayor profundidad si el instrumento utilizado es el adecuado para este caso, en relación con los elementos esenciales, se concluye, por un lado, que, sin duda, sí que se observan en este gravamen los elementos de coactividad y reserva de ley.

Sin embargo, surgen más dudas a la hora de hablar del elemento relativo a la finalidad perseguida, pues, para poder considerarlo como una prestación patrimonial pública de naturaleza no tributaria, ésta debe perseguir un fin de interés general. Sin embargo, dado que el concepto de “interés general” es un concepto indeterminado, se atiende a la definición propuesta por la Real Academia Española y a los dos requisitos que de esta definición se extraen para considerarlo “interés general”. Por un lado, sí que se trata de un gravamen cuya misión se encomienda a los poderes públicos, pues éstos presentan un papel fundamental a la hora de llevar a cabo el denominado “*pacto de rentas*”, y además, por otro lado, en lo referido a si trasciende o no en los intereses concretos de los ciudadanos, este gravamen se establece como una medida que dé respuesta a los sobrecostes derivados de la subida continuada de los precios y que ayude al país

y a su población a superar la situación de crisis económica y social en la que se encuentra. Por ende, sí que se puede concluir que efectivamente la prestación patrimonial de carácter público y naturaleza no tributaria es el instrumento adecuado para la elaboración de este gravamen a las energéticas.

- 3) Por otro lado, en relación con la iniciativa legislativa para el establecimiento de este gravamen, la Ley 38/2022 fue formulada mediante una Proposición de ley presentada por los portavoces de los grupos parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en común. La proposición de ley y el proyecto de ley presentan diferencias en cuanto a la legitimación para llevar a cabo la iniciativa legislativa, ya que en el caso del proyecto de ley la iniciativa es exclusivamente gubernamental, mientras que en el caso de la proposición de ley puede ser impulsada por diferentes actores políticos. La opción de la proposición de ley conllevó que se omitieran algunos trámites establecidos en la Ley del Gobierno, como, por ejemplo, la consulta pública, lo que planteó dudas sobre su adecuación para el establecimiento de este gravamen y la posibilidad de que pudiera constituir un posible fraude de ley, sin embargo, el ejercicio de esta vía legislativa para configurar una prestación patrimonial de carácter público no tributario es legítimo y ya ha sido utilizada en anteriores legislaturas para la creación de impuestos.

- 4) A la hora de tratar la constitucionalidad de este gravamen comparándola con determinados principios constitucionales que pueden verse comprometidos por este, se concluye que, algunos de ellos, como es el caso del principio de retroactividad o de seguridad jurídica, y atendiendo a aspectos como las circunstancias que justifican el interés general o el “*pacto de rentas*”, que configuran la base de este gravamen, no se vulneran. Sin embargo, sí que existen dudas sobre si se vulneran o no otros principios como son el de capacidad económica o el de igualdad.

En cuanto al primero, y tomando como ejemplo el mercado eléctrico, se plantean dudas sobre si los ingresos adicionales derivados de la subida de precios de la energía constituyen una nueva manifestación de riqueza real, o si dichos ingresos adicionales ya estaban contemplados por el Impuesto de Sociedades.

En lo referido al principio de igualdad, haciendo referencia a la doctrina, se concluye que para determinar si se vulnera o no es necesario valorar el caso concreto realizando un triple juicio: de comparabilidad, de razonabilidad y de proporcionalidad. En cuanto al juicio de comparabilidad, se concluye que, tras analizar la rentabilidad media sobre recursos propios actual de varios sectores, sí que puede plantearse una vulneración del principio de igualdad por la selección de un sector (energético), en lugar de exigir la contribución de todos aquellos sectores que presenten una alta rentabilidad sobre recursos propios, como es el caso de otros sectores como el de la industria o el de comercio y hostelería. Por otro lado, en cuanto al juicio de razonabilidad también se podría considerar la posibilidad de que se vulnera el principio de igualdad, pues depende del año que se seleccione como referencia para determinar a quiénes se considera como “operadores principales”. Sin embargo, en términos de proporcionalidad, dado que se atiende a la cuota mercado como criterio de selección para determinar que empresas son consideradas como “operadores principales”, se entiende que no se vulnera este principio, pues el criterio de cuota de mercado es un criterio aceptado, razonable y justificado.

Por lo tanto, no queda completamente claro si realmente este gravamen se ajusta adecuadamente a todos los principios constitucionales, pues surgen dudas en lo referido a algunos de ellos, pudiendo, por ello, llegar a ser planteado por parte de las empresas energéticas un recurso con el objeto de instar al Juez a que proceda a plantear una cuestión de inconstitucionalidad.

- 5) La Unión Europea publicó una propuesta de Reglamento del Consejo relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía. A la hora de compararlo con la Ley 38/2022, a pesar de que se encuentran algunas similitudes entre ambos, se observan determinadas diferencias a la hora de referirse a elementos como la base imponible, el ámbito de aplicación, el tipo impositivo o el periodo de referencia. Por ende, una vez sea aprobada la propuesta de Reglamento, y dado que España es un Estado miembro de la Unión Europea y está sometido a la regulación europea, se deberá llevar a cabo una revisión de la Ley 38/2022 actualmente vigente, pues, ésta se deberá adaptar necesariamente a

las condiciones y requisitos establecidos en el Reglamento que finalmente apruebe la Comisión. Además, de esto se concluye también que la normativa del gravamen español deberá definir los destinos a los que estarán orientados los ingresos obtenidos con el mismo, como mínimo, con el mismo grado de especificación que el que se recoja en la redacción de la norma comunitaria.

9. BIBLIOGRAFÍA

9.1. Legislación

BOE-A-1978-31229 Constitución
Española. (1978). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

Gazzetta Ufficiale. (2022, 21
marzo). <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2022/03/21/22G00032/SG>

Ley 38/2022 de 27 de diciembre. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-22684

Ley 50/1997, de 27 de noviembre de Gobierno.
<https://www.boe.es/buscar/pdf/1997/BOE-A-1997-25336-consolidado.pdf>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
<https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

N.º 122/000247 Proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/B/BOCG-14-B-271-5.PDF

Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo de 6 de octubre de 2022 relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía.
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-M-2022-81456>

9.2. Jurisprudencia

Auto del Tribunal Constitucional, de 19 de junio de 2001. Pleno. ATC 165/2001.

<https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/18711>

Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. Resolución por la que se establecen y hacen públicas, a los efectos de los dispuesto en el artículo 34 del Real Decreto-Ley 6/2000, de 23 de junio, las relaciones de operadores principales en los sectores energéticos.

https://www.cnmc.es/sites/default/files/3856208_99.pdf

Orden del Ministerio de Hacienda y Función Pública HFP/94/2023, de 2 de febrero, por la que se aprueban el modelo 795 “*Gravamen temporal energético. Declaración del ingreso de la prestación*” y el modelo 796 “*Gravamen temporal energético*”.

Boletín Oficial del Estado Núm. 29.

<https://www.boe.es/boe/dias/2023/02/03/pdfs/BOE-A-2023-2832.pdf>

Sentencia 140/2015, de 22 de junio de 2015.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-8634>

Sentencia 167/2016, de 6 de octubre. Fundamento Jurídico 5º.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-10665>

Sentencia del Tribunal Constitucional 167/2016, de 6 de octubre de 2016.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-10665>

Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de noviembre. Pleno.

https://www.congreso.es/constitucion/ficheros/sentencias/stc_185_1995.pdf

Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-2000-15261>

Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, del 16 de febrero, Fundamento jurídico

2º. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-3255>

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de octubre.

<http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/769>

Sentencia del Tribunal Constitucional 62/2015, de 13 de abril de 2015.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-5660>

Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo de 2019.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2019-8644>

Sentencia del Tribunal Constitucional nº 120/2005, de 10 de mayo de 2005. Sala Segunda.

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-2005-9528

Sentencia del Tribunal Constitucional, de 28 de octubre de 1997. Pleno. STC 182/1997.

<https://www.boe.es/boe/dias/1997/11/28/pdfs/T00028-00052.pdf>

9.3. Obras doctrinales

Cristina Enache. What European Countries Are Doing about Windfall Profit Taxes. Tax Foundation. October 4, 2022. <https://taxfoundation.org/windfall-tax-europe/>

Gómez-Ferrer Rincón, R. “Las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria”. X Congreso de la asociación española de profesores de Derecho Administrativo. Madrid, 6 y 7 de febrero de 2015.

López Calera, Nicolás: “El interés público: entre la ideología y el Derecho”. Anales de la Cátedra Francisco Suárez, Nº 44. 2010.

Martín Queralt, J. (Director). (2022). Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. En Instituto de estudios económicos. <https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/Estudio-adequacion-gravamen-temporal-a-entidades-de-credito.pdf>

Martínez Sánchez, C. (2020). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario en el ámbito local: Origen y regulación actual [Informe]. Universidad Autónoma de Madrid.

Ojea, L. (2023, 16 enero). *El sistema marginalista de electricidad de la UE tiene los días contados: la mayoría de los países apoya su cambio*. El Español. https://www.elespanol.com/invertia/empresas/energia/20230116/sistema-marginalista-electricidad-ue-contados-mayoria-paises/733926657_0.html

9.4. Recursos de internet

Banco de España (2022). Estadísticas de las sociedades no financieras. Rentabilidad ordinaria de los recursos propios. https://www.bde.es/webbde/es/estadis/infoest/temas/sb_cbratios.html

Bloomberg Tax, “Belgium to Work Out Details of Energy Windfall Profit Taxation,” Aug.31, 2022, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/belgium-to-work-out-details-of-energy-windfall-profit-taxation>

EU Natural Gas. Trading Economics. <https://tradingeconomics.com/commodity/eu-natural-gas>

KPMG, “Czech Republic: Working paper on possible windfall tax,” Sept. 13, 2022, <https://danovky.cz/en/news/detail/1092>

KPMG. E-news from KPMG’s EU Tax Center. Issue 161 – September 16, 2022. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/09/e-news-161.pdf>

PricewaterhouseCoopers. (s. f.). *Government Decree on Extra-profit Tax*. PwC. <https://www.pwc.com/hu/en/pressroom/2022/extra-profit.html>

Principio de seguridad jurídica. (s. f.). <https://www.expansion.com/diccionario-juridico/principio-de-seguridad-juridica.html>

Procedimientos parlamentarios / Senado de España.
<https://www.senado.es/web/conocersenado/temasclave/procedimientosparlamentarios/detalle/index.html?id=PROCLEGORD>

Propuesta de Reglamento del Consejo relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía. COM (2022) 473 final 2022/0289 (NLE). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0473&from=EN>

Real Academia Española. <https://dpej.rae.es/lema/interés-general>