



universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 23 /24**

**EL GRAVAMEN TEMPORAL A LAS
ENTIDADES DE CRÉDITO Y
ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS**

**THE TEMPORARY LEVY ON CREDIT
INSTITUTIONS AND FINANCIAL
ESTABLISHMENTS**

GRADO EN DERECHO

AUTOR: D. VÍCTOR FUENTE CARRACEDO

TUTORA: DOÑA MARÍA TERESA MATA SIERRA

ÍNDICE DE CONTENIDOS

ABREVIATURAS.....	1
RESUMEN.....	2
ABSTRACT.....	3
OBJETO DEL TRABAJO.....	4
METODOLOGÍA.....	5
I. PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS DE NATURALEZA NO TRIBUTARIA	7
1. CONCEPTO, NATURALEZA Y REGULACIÓN DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS.....	7
2. CARACTERÍSTICAS DEFINITORIAS.....	9
2.1 Coactividad.....	9
2.2. Finalidad de interés público	11
2. ADECUACIÓN AL ORDENAMIENTO. REQUISITOS Y LÍMITES EN SU ESTABLECIMIENTO.....	13
2.1 Límites formales. La reserva de Ley.....	14
2.2 Límites sustantivos.....	16
3. ADECUACIÓN AL ORDENAMIENTO EUROPEO.....	20
4. LA DELIMITACIÓN LEGAL DE LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIA	22
4.1 Las aportaciones para la financiación del bono social en el sector eléctrico	23
4.2 La financiación de las obligaciones de servicio universal en el sector de las telecomunicaciones	24
4.3. Las prestaciones Patrimoniales Públicas no Tributarias en el ámbito local.....	25
4.4. Otras figuras	26
II. EL GRAVAMEN TEMPORAL DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO	27
1. LA INICIATIVA LEGISLATIVA	28
2. JUSTIFICACIÓN DE LA NORMA	29

3. REGULACIÓN DEL GRAVAMEN	32
III. PROBLEMAS QUE PLANTEA LA REGULACIÓN DEL GRAVAMEN TEMPORAL.....	36
1. CONTROVERSIA CON SU NATURALEZA.....	36
2. CONTRADICCIONES CON PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	40
2.1 Vulneración a la seguridad jurídica y a la irretroactividad.....	40
2.2 Vulneración del principio de capacidad económica.....	42
2.3 Inconstitucionalidad de la sanción prevista en el artículo 2.7.....	44
3. POSIBLE VULNERACIÓN DE PRINCIPIOS DE LA UNIÓN EUROPEA.....	45
3.1 Prohibición de discriminación entre residente y no residentes	46
3.2. La vulneración de las libertades fundamentales de la UE.....	48
3.2.1. <i>La libertad de establecimiento</i>	49
3.2.2. <i>La libertad de prestación de servicios</i>	50
3.2.3 <i>La libertad de movimiento de capitales</i>	52
3.3. Posibles salvaguardas frente a las vulneraciones de libertades.....	53
IV. LA PERSPECTIVA FORAL.....	56
V. CONCLUSIONES	58
VI. REFERENCIAS	60
ANEXO 1. JURISPRUDENCIA.....	64

ABREVIATURAS

CE: Constitución Española.

CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos

CDFUE: Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto de Sociedades.

LCSP: Ley de Contratos del Sector Público

LGT: Ley General Tributaria.

LOFCA: Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas.

LPGE: Ley de Presupuestos Generales del Estado

LTPP: Ley de Tasas y Precios Públicos.

PPCP: Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público.

PPPNT: Prestaciones Patrimoniales Públicas de Naturaleza No Tributaria.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TC: Tribunal Constitucional.

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

TFG: Trabajo Fin de Grado.

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

TRLRHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

TS: Tribunal Supremo.

RESUMEN

Las prestaciones patrimoniales no tributarias han sido objeto de debate en el ámbito jurídico debido a su naturaleza y aplicación en el sistema fiscal. Problemas que han surgido, fundamentalmente, de su insuficiente desarrollo normativo. En este contexto, el reciente gravamen temporal a las entidades de crédito ha generado una serie de cuestionamientos sobre su constitucionalidad, especialmente en relación con los principios fundamentales del sistema impositivo y los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Este gravamen ha sido implementado para hacer frente a las consecuencias económicas derivadas de eventos como la guerra en Ucrania y la coyuntura inflacionista. Sin embargo, su aplicación plantea diversos desafíos en términos de constitucionalidad e incoherencia con los principios comunitarios.

En este sentido, se propone un análisis de la figura de las prestaciones patrimoniales de naturaleza no tributaria y, en concreto, del nuevo gravamen tratando de poner en conexión la regulación realizada por el legislador con los principios constitucionales y comunitarios que deben regir en esta materia.

PALABRAS CLAVE

Prestaciones patrimoniales de naturaleza no tributaria, gravamen temporal, principios tributarios.

ABSTRACT

Non-tax financial benefits have been the subject of debate in the legal sphere due to their nature and application in the tax system. Problems have arisen primarily from their insufficient normative development. In this context, the recent temporary levy on credit institutions has raised a series of questions regarding its constitutionality, especially concerning the fundamental principles of the tax system and the constitutional rights of taxpayers.

This levy has been implemented to address the economic consequences resulting from events such as the war in Ukraine and the inflationary situation. However, its application poses various challenges in terms of constitutionality and inconsistency with community principles.

In this sense, an analysis of the concept of non-tax financial benefits and, specifically, of the new levy is proposed, attempting to connect the regulation carried out by the legislator with the constitutional and community principles that should govern in this matter

KEYWORDS

Non-tax financial benefits, temporary levy, tax principles

OBJETO DEL TRABAJO

Por el presente Trabajo Fin de Grado (en adelante, TFG) se estudia el nuevo gravamen temporal impuesto a las entidades de crédito y establecimientos financieros que el legislador español ha desarrollado para tratar de paliar las consecuencias negativas de la coyuntura inflacionista.

Para poder realizar un análisis completo y detallado del gravamen se ha tenido que hacer una aproximación previa a la figura de las prestaciones patrimoniales de naturaleza no tributaria, pues ésta es la denominación que el legislador le ha dado al mismo, con los problemas que de esto derivará, como se va a desarrollar más adelante.

Por ello, en primer lugar, se ha realizado un exhaustivo análisis de las prestaciones patrimoniales no tributarias, desde su concepción constitucional hasta su absolutamente insuficiente desarrollo normativo. Como consecuencia de esto último, se derivan una importante cantidad de controversias con los principios constitucionales y comunitarios que se abordan con detalle durante el desarrollo del trabajo.

Habiendo ahondado en la naturaleza de este tipo de prestaciones, en un segundo lugar, se ha llevado a cabo el análisis sobre el nuevo gravamen. Se ha comenzado analizando las características del mismo, tales como sujetos obligados, importe, y su regulación en general para, posteriormente, valorar posibles incoherencias de su desarrollo normativo.

En este sentido, y como última parte del trabajo, se han valorado los posibles problemas de inconstitucionalidad de su regulación, así como las incompatibilidades con los principios rectores de la Unión Europea. En este contexto, se ha analizado exhaustivamente la posible incoherencia de la denominación del gravamen como prestación patrimonial de carácter no tributario, que no encaja con la naturaleza y contenido del mismo.

METODOLOGÍA

Para la elaboración de este trabajo fin de grado, se ha seguido el método de investigación propio de las Ciencias Jurídicas. Para su desarrollo, se ha analizado el contenido de las disposiciones legales aplicables al objeto de estudio, como fuente primaria, así como otras fuentes secundarias, tales como la doctrina, la doctrina administrativa o la jurisprudencia y, en concreto, cabe destacar los siguientes apartados.

I. SELECCIÓN DEL TEMA DEL TRABAJO

A la hora de elegir el tema a estudiar, se emplearon dos criterios fundamentalmente. Por un lado, que resulte interesante desde el punto de vista de su desarrollo teórico y, por otro, que fuera un tema de actualidad con problemática jurídica suficiente para ser tratado.

Como resultado, se ha decidido que el tema a desarrollar fuera uno de los tres gravámenes temporales para luchar contra la difícil coyuntura económica que vive el país en la actualidad, concretamente el que está dirigido a las entidades de crédito y establecimientos financieros.

II. FUENTES DE INFORMACIÓN

Como consecuencia de la actualidad de la materia, las fuentes de las que se ha recopilado y analizado información, son también sumamente actuales.

En este sentido, se han seleccionado específicamente aquellas fuentes que ofrecían un análisis más exhaustivo y teórico. Además, se ha complementado el tema con las opiniones jurisprudenciales disponibles hasta la fecha si bien se trata de un tema novedoso que condiciona la existencia de dichas fuentes.

III. ESTABLECIMIENTO DE OBJETIVOS

Para determinar los objetivos en el desarrollo del trabajo, se decidió adentrar, en primer lugar, en el desarrollo teórico, doctrinal y jurisprudencial de la figura de las prestaciones patrimoniales de naturaleza no tributaria, así como la controversia que genera la misma como consecuencia de su insuficiente desarrollo normativo. Posteriormente, se ha realizado un análisis del nuevo gravamen temporal a las entidades de crédito y establecimientos financieros, que se configura como una de estas

prestaciones, así como a la problemática que este plantea desde el punto de vista de los principios constitucionales y comunitarios.

IV. ESTRUCTURA DEL TRABAJO

Una vez elegido el tema de investigación y establecidos los objetivos correspondientes, se ha procedido a recabar información actualizada sobre el tema. Esto implicó realizar una lectura detallada de informes, artículos de revistas, libros y otras fuentes accesibles a través de plataformas como Google Scholar, Dialnet, Aranzadi Instituciones, Tirant online, así como documentos proporcionados por instituciones públicas. El objetivo fue construir una estructura coherente que nos permitiera manejar eficazmente el espacio limitado disponible para abordar el tema.

Siguiendo este enfoque, se utilizó un esquema inicial como guía adaptable a las exigencias de redacción y desarrollo del trabajo. A lo largo del proceso, este esquema se fue ajustando hasta alcanzar el resultado final deseado, asegurando que el tema y los objetivos quedaran reflejados de manera proporcional dentro de los límites de extensión establecidos por el Reglamento de Trabajos de Fin de Grado de la Facultad de Derecho.

V. REDACCIÓN DEL TRABAJO

La siguiente y última etapa implicó la redacción del trabajo siguiendo el índice establecido previamente. Para los primeros apartados, se han empleado principalmente monografías y manuales, mientras que en el último bloque, dada su actualidad, se ha dado prioridad al uso de artículos doctrinales que han tratado esta temática.

Una vez completada la primera versión del trabajo, se realizaron las correcciones necesarias y se procedió a elaborar las conclusiones. Estas no se limitan a ser un mero resumen de lo expuesto a lo largo del trabajo, sino que tienen un enfoque crítico y propositivo.

I. PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS DE NATURALEZA NO TRIBUTARIA

1. CONCEPTO, NATURALEZA Y REGULACIÓN DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS

Como punto de partida a la temática que vamos a abordar en este TFG debemos conceptualizar las prestaciones patrimoniales de naturaleza no tributaria, figura que, aunque parecía casi olvidada, se ha revitalizado con su reciente utilización por parte del legislador. A la hora de realizar este análisis, debemos partir de lo establecido en el artículo 31 de la Constitución Española (en adelante, CE), concretamente de su apartado tercero, donde se recogen los principios vertebradores de esta figura. Para una mejor comprensión de este concepto y por su trascendencia, resulta útil la transcripción literal de dicho artículo.

1. 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.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

Con carácter previo a abordar el análisis de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias (en adelante, PPPNT), debemos aclarar que la naturaleza de estas prestaciones las engloba en la categoría más general de las prestaciones patrimoniales de carácter público (en adelante, PPCP) en su conjunto.

Como se puede observarse de la transcripción realizada del artículo 31 CE, el apartado tercero utiliza la expresión “*prestaciones personales o patrimoniales de carácter público*”, apartándose de lo que se venía haciendo en regulaciones constitucionales y legales anteriores en las que la referencia a los principios y a la reserva de ley se hacía poniéndolos en conexión con categorías tributarias concretas y no de manera genérica a este tipo de prestaciones, sin que hasta la CE de 1978 se hubiera hecho alusión alguna a esta categoría jurídica ahora contemplada por nuestra Carta Magna.

Si bien es cierto que a lo largo del actual Texto Constitucional se encuentran otros artículos en los que se emplea el término “*tributos*”, una interpretación sistemática de esta norma y la necesidad de evitar la redundancia del legislador, ha llevado a no considerar equivalentes el término aludido y la expresión “*prestaciones patrimoniales públicas*”, siendo ésta una de las casusas que genera problemática en la figura de la que pretendemos a ocuparnos.

El punto de partida de este razonamiento debe situarse en la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, en la que, tras estimar parcialmente un recurso planteado por el Partido Popular contra la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos¹ (en adelante, LTPP), el alto Tribunal manifestó un razonamiento tan simple como trascendente y que puede resumirse de la forma siguiente: todos los tributos son prestaciones patrimoniales de carácter público, pero no todas las prestaciones *patrimoniales de carácter público son tributos. Ciertamente, con anterioridad a esta sentencia, la doctrina*² había procurado distinguir entre los conceptos de tributo y el de las prestaciones patrimoniales públicas. Para ello, se vinieron empleando cuatro criterios fundamentalmente.

Desde un primer razonamiento y partiendo de una interpretación gramatical, resultaría poco coherente asumir que la intención de la CE fuera establecer un nuevo término para identificar una misma realidad; si el cuerpo legislativo quisiera hacer mención a una institución legal previamente reconocida, no tendría razón alguna para cambiar su denominación. Por otro lado, desde un enfoque sistemático, al comparar el artículo 133 con el 31.3 de la CE, se entiende que el constituyente intenta distinguir el concepto de tributo, artículo 133, del de PPCP referida en el artículo 31.3. Por eso se defiende que, desde esta perspectiva, el tributo sería una especie dentro de la categoría más amplia dentro de las “*prestaciones patrimoniales de carácter público*”.

Por otro lado, y partiendo de una consideración material, se ha defendido que las PPCP son prestaciones que, desde el punto de vista formal o material, carecen de la condición de tributos y que solo por determinadas razones acreditadas de interés público, como más adelante se analizará, necesitan ser impuestas de manera coercitiva.

¹BOE núm. 90, de 15/04/1989.

²Cfr. AGUALLO AVILÉS, A.: *Un criterio jurídico para delimitar tasas y precios: la dicotomía prestación espontánea-prestación impuesta*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 18 a 26.

Finalmente, y acudiendo al derecho comparado, se identifican notorias similitudes entre los sistemas legales de Italia y España para sostener que numerosas conclusiones de la jurisprudencia constitucional italiana respecto a las "*prestazioni imposte*" del artículo 23 de la Constitución italiana podrían ser relevantes, abarcando, entre otras, la distinción entre dichas prestaciones y los tributos.

Ahora bien, una vez aclaradas las diferencias entre tributos y PPCP, resulta necesario distinguir y definir de forma concreta las ya referidas "*prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria*". En este sentido, ha tenido que ser el Tribunal Constitucional (en adelante, TC), en la jurisprudencia nacida de la sentencia ya mencionada, el que ha delimitado el concepto de las PPPNT, definiendo las mismas como prestaciones coactivas que no generan o no dan lugar a ingresos públicos y que se ven afectadas a una finalidad pública. Lo curioso es que el concepto que acaba de referirse es también perfectamente aplicable para las de carácter tributario por lo que muchos autores consideran las prestaciones públicas no tributarias como aquellas que aun compartiendo gran parte de las características, constituyen un conglomerado heterogéneo que se perfila y acota por exclusión de las tributarias³.

Por lo expuesto, resulta tarea complicada diferenciar entre las prestaciones públicas de ambas naturalezas; no obstante, esa diferencia se hará cada vez más apreciable a medida que nos adentremos en el análisis de sus características.

2. CARACTERÍSTICAS DEFINITORIAS

Nos ayuda en el cometido de identificar la PPPNT delimitar las características propias que presenta esta categoría.

2.1 Coactividad

Esta característica proviene también de la ya mencionada STC 185/1995 donde se expone que el carácter coactivo de las PPPNT nace directamente de su carácter público. Se pone de manifiesto así, la forma en la que las Administraciones públicas actúan a la

³Cfr: FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: "Análisis conceptual de la categoría jurídica que se proyecta sobre la contraprestación por el suministro municipal de agua". *Crónica tributaria*, Núm. 166, 2018, págs.142 a 156.

hora de exigir este tipo de prestaciones, en base a las características propias de las actuaciones de la administración, es decir; presunción *uiris tantum* de legalidad y de auto ejecutividad⁴.

La coactividad es una característica esencial de la categoría general de las PPCP cuya apreciación se puede hacer a través del análisis de la realidad, es decir, de los supuestos en los que esta categoría ha sido empleada por el legislador⁵. Esa coactividad se tiene que analizar en relación con la forma de exigir el cumplimiento de este tipo de figuras y no referida al comportamiento del obligado, que puede ser voluntario u obligatorio. Ahora bien, es necesario diferenciar por tanto las PPCP de los tributos y es que frente a la indudable naturaleza contributiva de estos últimos y siendo ésta la razón que justifica su sujeción a los principios enunciados en el artículo 31.1 CE, el TC ha recurrido a la nota de la “coactividad”⁶ para determinar la noción de PPCP.

El más alto intérprete de la CE argumenta que la imposición coercitiva es el aspecto fundamental que distingue el concepto de prestación patrimonial de carácter público; y que lo determinante para determinar si una prestación patrimonial es impuesta de manera coercitiva es si el hecho que origina la obligación ha sido realizado libre y voluntariamente por la persona sujeta a la obligación.

En este sentido, de conformidad con la jurisprudencia constitucional, se considerarán coactivamente establecidas las prestaciones que desglosaremos a continuación.

En primer término, las prestaciones que se refieren a situaciones en las que la realización de un hecho se produce como resultado de una obligación impuesta al individuo por parte de la Entidad pública, así como cuando, aunque la realización del hecho sea voluntaria, la obligación de pagar la prestación surja sin que exista una acción voluntaria dirigida hacia la Entidad pública por parte del contribuyente.

En segundo término, se incluyen también aquellas prestaciones en las que el bien, servicio o actividad solicitados son absolutamente necesarios para satisfacer las

⁴Cfr: PÉREZ ROYO, F, y CARRASCO GONZÁLEZ, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Thomson Reuters Civitas, 2019, págs. 23 a 45.

⁵Vid. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: “La constitucionalidad de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Núm. 441, 2019, pág. 113 a 123.

⁶STC 185/1995, de 14 de diciembre. Recurso de inconstitucionalidad núm. 1405/1989. En su fundamento jurídico tercero, establece que la coactividad es “*el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla*”

necesidades básicas de la vida personal o social de los individuos, considerando las condiciones sociales específicas de cada momento y lugar.

Además, abarcan las obligaciones financieras derivadas del uso de bienes, servicios o actividades proporcionados o llevados a cabo por entidades públicas que se encuentran en posición de monopolio, ya sea de hecho o por derecho.

En todo caso, se trata de una característica común a todas las PPCP, por lo que no cabe considerar que resulte distintiva de las PPPNT.

2.2. Finalidad de interés público

Una vez más, como consecuencia del insuficiente despliegue normativo acerca de este tipo de figuras, ha tenido que ser el TC el que, en su doctrina, delimite el interés público al que están sometidas las prestaciones públicas patrimoniales en su conjunto, englobando tanto las tributarias como las no tributarias. Sin embargo, a pesar de ser una nota característica común, de su análisis, extraemos importantes notas distintivas entre ambas categorías.

En diversas sentencias, el Tribunal Constitucional, repasando su anterior doctrina, en relación con las PPCP del art. 31.3 CE, en su conjunto, es decir, tanto las que tienen como las que no tienen carácter tributario, señala que *“en los casos de las prestaciones patrimoniales no tributarias, su finalidad podrá no ser el sostenimiento de los gastos públicos de forma general, sino que se trata de prestaciones con inequívoca finalidad de interés público”*⁷

De este modo, el uso de las PPPNT no constituirá, estrictamente hablando, una adquisición adicional de fondos estatales o ingresos públicos, ya que las mismas no tienen como objetivo primordial la búsqueda directa de una nueva vía para obtener recursos financieros destinados a financiar el gasto público, aunque su consecuencia indirecta pueda ser contribuir también a dicha financiación; más bien se busca, por ejemplo, llevar a cabo una distribución de los recursos públicos conforme a criterios de eficiencia y ahorro, lo cual, como más adelante se analizará, presenta diversos problemas jurídicos.

⁷ STC 63/2019, de 9 de mayo de 2019. Recurso de inconstitucionalidad 739-2018.

El análisis de la realidad que ha llevado a cabo la doctrina⁸ destaca que, en la gran mayoría de casos revisados por la jurisprudencia constitucional, el propósito fundamental que avala la utilización de las PPPNT se relaciona con los principios directores que regulan el uso del dinero público, según lo establecido en el artículo 31.2 de la CE⁹, los cuales, además, suelen estar vinculados con otros mandatos constitucionales. Esta característica implica que el legislador opta por transferir ciertos gastos que normalmente recaerían en el sector público, al servicio de intereses generales, hacia entidades específicas del ámbito privado.

Resulta pertinente destacar que el claro propósito de PPPNT, denominado como "*finés de interés general*" en la disposición adicional primera de la Ley General Tributaria¹⁰ (en adelante, LGT), no puede ser considerado como una característica distintiva o exclusiva de éstas, ya que los tributos también pueden, o mejor deben, servir a un propósito de interés general igualmente significativo, como lo es contribuir a financiar los gastos públicos. Sin embargo, parte de la doctrina¹¹ entiende que con la expresión "*finés de interés general*" se trata de desvincular a las PPPNT del objetivo de sostener los gastos públicos con el único objetivo de no tener que someter a las mismas a los principios recogidos en el artículo 31.1 CE, cuestión que será analizada en profundidad más adelante.

Tal vez aquí se encuentra la más marcada diferencia entre las dos tipologías de prestaciones patrimoniales de carácter público. En este sentido, según el TC, la naturaleza tributaria o no de una PPCP se determina según el propósito principal que esta tenga de forma que si el objetivo principal es recaudar fondos para el presupuesto público y financiar los gastos públicos, sin importar otros efectos económicos o legales que puedan surgir, se considerará como de naturaleza tributaria; sin embargo, si la recaudación de fondos públicos en sí misma es un objetivo secundario, incluso si es un reflejo de la

⁸Cfr: MARTÍN FERNÁNDEZ, J y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias no exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios por un sujeto privado*. Ed. Lefebvre, 2022, págs.16 a 20.

⁹ *Vid. ut supra* epígrafe 1 de este capítulo.

¹⁰BOE núm. 302, de 18/12/2003.

¹¹*Vid.* ANEIRO PEREIRA, J.: "La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 y sus pretendidas consecuencias", *Quincena Fiscal*, Núm. 7, 2018, págs. 127 a 134.

acción, pero claramente subordinado a otro propósito no tributario de mayor relevancia, entonces nos encontraríamos ante una PPPNT¹².

2. ADECUACIÓN AL ORDENAMIENTO. REQUISITOS Y LÍMITES EN SU ESTABLECIMIENTO

En este caso, la problemática surge cuando el legislador establece, para las prestaciones que tengan carácter tributario, unos límites derivados del artículo 31 de la CE, precepto que establece que: *«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»*.

No obstante, nada parece indicar el constituyente en este sentido que afecte a las de carácter no tributario.

De la doctrina constitucional¹³, como ya se ha expuesto, se exige respeto al principio de reserva de ley también para la figura de las PPPNT pero no se hace referencia a la sujeción de estas figuras a otros límites o principios que, como señalamos se encuentran contenidos en el artículo 31.1 CE antes expuesto. Sin embargo, de ser esto así, la ausencia de parámetros o restricciones para el establecimiento de estas figuras que no tienen naturaleza tributaria más allá del principio de reserva de ley antedicho, resultaría evidentemente problemático, dado que, al no existir otras limitaciones, se estaría *de facto* concediendo autorización para que el Estado ejerciese el control sobre la propiedad privada sin ningún otro requerimiento adicional, y únicamente en virtud de la utilidad pública ya explicada.

Dentro de las posibles implicaciones que se podrían derivar de la doctrina constitucional establecida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, entre otras, se encontraba la posibilidad de que las PPPNT, a pesar de tener como objetivo

¹²Cfr. GÓMEZ JIMÉNEZ, C.: “Las prestaciones patrimoniales de carácter público: naturaleza y relevancia”, *Crónica Tributaria*, Núm. 481, 2022, págs. 172 a 175.

¹³Fundamento jurídico tercero de la sentencia Tribunal Constitucional en su conocida Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, en la que el tribunal analizó la constitucionalidad de la Ley 13/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos: “*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*”

secundario o indirecto financiar los gastos públicos, quedaran fuera de los criterios informadores del sistema tributario, especialmente del principio de capacidad económica¹⁴.

Decisiones posteriores del Tribunal Constitucional han venido a confirmar esta suposición al propiciar la no aplicación de algunos de los principios sustanciales establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución a las PPPNT; de esta forma, solo coincidirían con los tributos en la obligación de regularse mediante una norma con rango legal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.3 de la CE, obviando que las categorías tributarias además de la necesidad de regulación mediante ley establecida en el artículo 133 de la CE también están sustancialmente regidas por los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y prohibición de confiscatoriedad.

2.1 Límites formales. La reserva de Ley

Abundando en lo expuesto, debemos partir también en esta ocasión del límite establecido por el artículo 31.3 de la CE en virtud del cual, tal y como ya se ha indicado, solo solo podrán establecer PPCP, incluidas las de carácter no tributario, con arreglo a la ley.

Tal y como se indica la doctrina¹⁵ y refrenda la jurisprudencia¹⁶ nos encontramos ante *“la máxima manifestación del principio de auto imposición de la comunidad sobre sí misma”*.

Es importante recordar que este concepto, expuesto una vez más en la Sentencia constitucional 185/1995, establece que el principio de legalidad en asuntos tributarios y ahora, de manera general, en relación con cualquier obligación financiera pública- incluso si no es de naturaleza tributaria, como es el que caso que nos atañe- tiene como base la antigua noción, originada en la Edad Media, de asegurar que las contribuciones que los individuos pagan a entidades públicas, y también a otros individuos, cuando la obligación

¹⁴Cfr: MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC”, *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas*, Núm. 106, 2000, págs. 181 a 211.

¹⁵Cfr: PÉREZ ROYO, J., «Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional». Hacienda y Constitución, IEF. Madrid, 1979, pág. 32

¹⁶STC 100/2012, de 8 de mayo. Recurso de inconstitucionalidad 645/2010

es impuesta coercitivamente por autoridades públicas, sean previamente acordadas por sus representantes.

El TC señala que tanto los límites como el alcance de esta reserva de ley son distintos entre las diferentes prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria, como entre las que son tributarias y las que no lo son. En este sentido, se puede indicar que siendo relativa la reserva de ley tributaria para las tributarias¹⁷, aún es más flexible en el caso de las PPPNT¹⁸

En este sentido, y desarrollando este último pronunciamiento del TC, es importante mencionar que nos encontramos frente a una reserva legal de carácter relativo, en tanto el desarrollo regulatorio mediante regulaciones de carácter reglamentario es posible, aunque su amplitud puede variar dependiendo de la naturaleza específica de las obligaciones en cuestión. En particular, la jurisprudencia constitucional ha indicado que, en determinadas situaciones como es el caso de contraprestaciones derivadas del uso de bienes públicos o la provisión de servicios o actividades administrativas, la regulación reglamentaria secundarias puede ser importantes, pudiendo incidir tanto en la determinación y ajuste de las cuantías, que están estrechamente ligadas a los costes particulares de los diversos servicios y actividades, como en otros aspectos de la obligación que dependen de las circunstancias específicas de los diferentes tipos de servicios y actividades¹⁹.

Una cuestión trascendental en relación con los límites formales de esta institución ronda entorno a la posibilidad de emplear Decretos-leyes para la regulación de estas figuras. Para ello, debemos acudir de nuevo a la doctrina constitucional que tras reiterados pronunciamientos el TC ha realizado acerca de este tema; en particular es de marcada relevancia aquel pronunciamiento²⁰ en el que se declaró por primera vez

¹⁷Cfr. CALVO ORTEGA.R, “Sentido actual del principio de reserva de la ley tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, Núm. 8, 2018, págs. 10 a 12.

¹⁸En el caso de las PPPNT, según recuerda la STC 63/2019 en su fundamento jurídico quinto, lo esencial es que su establecimiento se lleve a cabo bien por la propia ley, bien con arreglo a la misma también, en definitiva, lo que exige que sea una norma legal la que establezca los criterios a partir de los cuáles deben cuantificarse, de acuerdo con los fines y principios de la legislación sectorial en la que en cada caso se inserte

¹⁹ Sentencias 185/1995, de 19 de mayo. Recursos de inconstitucionalidad 233/1999 y 73/2011.

²⁰ Sentencia 182/1997, de 28 de octubre de 1997. Recursos de inconstitucionalidad 2.548/1992 y 553/1993. Dicha sentencia supuso un cambio explícito de la doctrina («overruling») del TC en la interpretación de los límites materiales de los decretos leyes, más acorde al sentido literal del texto que reclamaban algunos autores y ciñendo la admisibilidad o no de los decretos-leyes tributarios al hecho de si ha existido afectación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, independientemente de si ha afectado o no a materias reservadas a la ley tributaria.

constitucionalmente inválido un Decreto-ley que había modificado el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), aunque simultáneamente se consideraba adecuado para la reforma de la prestación por incapacidad laboral transitoria. Con esta decisión, el Tribunal Constitucional establece una "doble doctrina" sobre el alcance y contenido de la cláusula restrictiva del artículo 86.1 de la CE: *"En primer lugar, se determina que un Decreto-ley emitido en asuntos tributarios solo infringe el artículo 86.1 de la Constitución cuando afecta al deber de contribuir al financiamiento de los gastos públicos de acuerdo con los términos que el artículo 31.1 de la Constitución establece para este deber"*²¹.

Podemos extraer de este razonamiento una conclusión muy clara y es que la prohibición contenida en el art. 86.1 CE no alcanza a las PPPNT, en tanto las mismas, como ya se ha mencionado anteriormente, no tienen como objetivo primordial el sostenimiento de los gastos públicos entendiendo, de nuevo, que ese deber de contribución es indirecto o subordinado a otro objetivo de naturaleza no tributaria y que por lo tanto dicha prohibición no es aplicable en sentido estricto.

2.2 Límites sustantivos

Tal y como ya se ha mencionado en epígrafes anteriores, la doctrina jurisprudencial del TC se ha manifestado en contra de la aplicación de algunos de los principios característicos del sistema tributario para las PPPNT. El problema con el que nos enfrentamos es que esos pronunciamientos realizados por el TC son para casos concretos, no habiéndose realizado aún ninguno que tenga como objeto específico determinar la aplicación o no inaplicación general de los principios informadores del sistema tributario a las PPPNT con carácter general.

Como ha señalado Rodríguez Bereijo²²- Expresidente del TC- se ha producido un importante cambio que ha modificado los fundamentos ideológicos sobre los que se sustentan la justa distribución de la carga tributaria. Este cambio se evidencia, entre otras cosas, en el énfasis cada vez mayor que se da a financiar los específicos servicios públicos a través de formas tributarias distintas al impuesto, como son las tasas, las contribuciones

²¹ *Ídem.*

²² Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria", *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, Núm. 13, 2016, págs. 235 a 251.

especiales y los precios públicos, los cuales se fundamentan más en el principio de provecho que en el de la capacidad financiera. A pesar de que en ciertas ocasiones estos enfoques promueven una asignación más efectiva de los recursos estatales al establecer una conexión evidente entre ingresos y egresos, en última instancia, entre costes y beneficios, implican renunciar a distribuir la carga impositiva conforme a principios de proporcionalidad y capacidad económica. La aplicación o no de los principios informadores de los tributos a las PPCP y, en concreto a las PPPNT, ha generado un importante debate doctrinal.

El profesor Lago Montero²³ ha señalado a este respecto que *“la distinción entre categorías de prestaciones exigibles por la prestación de servicios públicos está demostrando su artificiosidad e inutilidad, creciente a medida que aumenta y al legislador se le ocurre dar vida a nuevas figuras, carentes de sustantividad propia”*.

En términos generales también los expertos en Derecho administrativo²⁴ encuentran coherente la separación de los principios del artículo 31.1 de la CE de las PPPNT. Quienes argumentan esto, sostienen que la no aplicabilidad directa de los principios del artículo 31.1 de la CE no implica que el legislador no esté sujeto a ningún límite sustantivo al establecer las PPPNT ya que la creación de prestaciones públicas personales y patrimoniales debe cumplir simultáneamente con un propósito constitucionalmente protegido y atender a los demás principios y requisitos contemplados en la CE

En definitiva, como se puede observar, resulta difícil encontrar en la doctrina unanimidad sobre la proyección y ámbito de aplicación los principios tributarios, habiendo todo tipo de posturas de tal manera que hay autores que defendieron su

²³Cfr. LAGO MONTERO, J.M.: “Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias ¿Para qué?”, *Revista Técnica Tributaria*, Núm.132, 2021, págs. 143 a 151.

²⁴Cfr. GÓMEZ-FERRER RINCÓN, R: *Las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria en las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos* Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015, págs. 103 a 108.

aplicación a todos los ingresos públicos²⁵, otros solamente a los tributarios²⁶, algunos a los impuestos nada más²⁷ y aún otros a los impuestos directos únicamente²⁸.

La capacidad económica constituye el fundamento lógico y conceptual del deber de contribuir, siendo el origen común de los demás principios que estructuran el sistema tributario y derivando de otros valores consagrados en la CE. En consecuencia, sería razonable suponer que las PPPNT estuvieran vinculadas a este principio. Sin embargo, algunas sentencias del Tribunal Constitucional han disminuido su relevancia y eficacia al punto de que se podría equiparar con prácticamente cualquier otro concepto.

La jurisprudencia constitucional²⁹ zanja el debate sobre el principio de capacidad económica negando explícitamente que dicho principio sea de aplicación a las PPPNT, rigiendo exclusivamente para la figura de los tributos. Por otro lado, la reforma de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014³⁰. (en adelante, LCSP) insiste en la limitación del ámbito de aplicación del art. 31.1 CE sustituyendo los principios recogidos en él por los de beneficio y sostenibilidad financiera.

Es importante tener en cuenta que la STC 167/2016, recuerda la doctrina general sobre el art. 14 de la Constitución, instando a su consideración a la hora de regular las PPPNT. Desde este punto de vista, recuerda la sentencia que se deben llevar a cabo tres juicios para apreciar la vulneración de esta igualdad: un juicio de comparabilidad, otro de razonabilidad y, por último, uno de proporcionalidad. Lo que se trata de analizar es si las situaciones que se pretenden comparar son iguales; si concurre una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones; y si las consecuencias

²⁵ Vid. MARTÍN QUERALT, J: *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2022, págs. 24 a 28.

²⁶ Cfr. LAGO MONTERO, J. «Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias ¿Para qué?». *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 132, 2021. Págs. 23 a 31.

²⁷ Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A. «Las prestaciones patrimoniales de carácter público: un análisis de su estructura en busca de su mejor adecuación a nuestro texto constitucional». *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, págs. 87 a 93.

²⁸ Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC». *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Núm. 106, 2000, págs. 102 a 107.

²⁹ Sentencia 83/2014, de 29 de mayo de 2014. Cuestión de inconstitucionalidad 3169-2005 y la Sentencia 167/2016, de 6 de octubre de 2016. Cuestión de inconstitucionalidad 6599-2013

³⁰ BOE núm. 272, de 09/11/2017.

jurídicas a que conduce la disparidad de trato son razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida.

Otro de los problemas que nos encontramos al analizar la figura de las PPPNT y su relación con los principios informadores del sistema tributario es en relación con el principio que evita la doble imposición autonómica y estatal. La potestad tributaria originaria del Estado tiene su proyección en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas³¹ (en adelante LOFCA), siendo esta norma la que trata de evitar el solapamiento de figuras entre los diversos niveles de gobierno³² como se desprende de su tenor literal: *“Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”*.

Del precepto transcrito se deriva que se prohíben tributos autonómicos que graven las mismas manifestaciones de capacidad económica que los tributos del Estado, pero no se dará ninguna limitación si en lugar de tributos se trata de PPPNT, pues ello no se contempla por la LOFCA.

En definitiva, como explica Marín-Barnuevo³³ la figura de las PPPNT da lugar a la inaplicación de los principios y reglas referidas a los tributos, siendo la elusión de la prohibición de doble imposición interna uno de los ejemplos más claros del problema que presenta la insuficiente regulación normativa de esta figura.

Otro problema también relativo a las Comunidades autónomas sería la alteración que comporta del régimen general de financiación al prohibir la participación de las Comunidades autónomas en la recaudación que pueda obtenerse de PPPNT, lo que provocaría una implícita modificación de los artículos 156 y 157 de la Constitución y el desarrollo que de los mismos ha realizado la LOFCA.

³¹ BOE núm. 236, de 01/10/1980

³² Cfr. JIMÉNEZ COMPAIRED, I. *Informe sobre la reforma de la fiscalidad del agua en España. Informe temático para la elaboración del Libro verde de la gobernanza del agua en España*, Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, noviembre, 2020, págs.49 a 53.

³³ Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “El tributo y la preocupante “huida” del Derecho Tributario”, *Revista La Ley*, Núm. 13, 2022, págs. 12 a 18.

3. ADECUACIÓN AL ORDENAMIENTO EUROPEO

A diferencia de lo que acontece en el plano constitucional interno, donde se puede valorar si los principios materiales de justicia tributaria son de aplicación o no a las PPPNT y ello precisamente porque éstos están formalmente recogidos en el art. 31.1 CE, en el Derecho originario de la Unión Europea no existen límites claros de protección de los contribuyentes, faltando ese reflejo formal en los Tratados.

Tal y como ya se ha indicado, con independencia de la inaplicación de algunos o de todos los principios informadores del sistema tributario, el establecimiento de una PPPNT supone una injerencia en el derecho de propiedad y, por lo tanto, el legislador está sujeto a los requisitos o límites correspondientes, es decir, el legislador está sujeto al resto de la Constitución así como a los Tratados y demás normas del Derecho europeo y, por tanto, a los requisitos o límites que resultan de estos ordenamientos, entre los que destacan la unidad de mercado, la libre circulación de bienes y servicios, y el derecho a la propiedad, entre otros.

A continuación, se detallan alguno de los límites que el ordenamiento comunitario impone al establecimiento de las PPPNT.

En primer lugar, cabe hablar de la unidad de mercado y libre circulación de productos. El Derecho de la Unión recoge la unidad del mercado y la libertad de circulación de productos así como la libertad de empresa cuando el artículo 16 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante, CDFUE) reconoce la misma *“de conformidad con el Derecho de la Unión y con las legislaciones y prácticas nacionales»*, En este sentido, el ordenamiento europeo garantiza que las personas físicas y jurídicas puedan actuar libremente sin intervenciones estatales que no estén debidamente justificadas³⁴.

³⁴ El profesor Di Pietro analizaba el marco jurídico comunitario desde la perspectiva de su conexión con el mercado y su respaldo a los principios fundamentales como la neutralidad, la equidad en la competencia, la prohibición de discriminar por residencia y la no restricción de las libertades económicas. En su enfoque, consideraba que la proporcionalidad debería emplearse estratégicamente para disminuir cualquier margen de discrecionalidad normativa que los Estados pudiesen tener, con el fin de restringir la implementación de sistemas legales nacionales que entrasen en conflicto con las libertades económicas. De esta manera, buscaba evitar que dichos sistemas fueran incompatibles con la efectividad que se esperaba al basarse en estos principios (Cfr. DI PIETRO, A.: *Los principios europeos del Derecho Tributario*. Atelier, Barcelona, 2015, págs.13 a 16).

Por otra parte, en relación con el derecho a la propiedad, algunos autores³⁵ se refiere específicamente al derecho de propiedad como límite al establecimiento de PPPNT, manejando criterios que se han empleado en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) sobre el artículo 1 del Protocolo número 1 adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos³⁶ (en adelante, CEDH).

Por un lado, se establece como criterio relevante que el establecimiento de dichas prestaciones no de lugar a carga que se considere irrazonable, excesiva o desproporcionada, criterio derivado del derecho de propiedad ya mencionado. Por otro lado, se subraya la necesidad imperiosa de alcanzar un equilibrio justo entre las demandas inherentes al interés general de la comunidad, que a su vez constituyen un límite para su establecimiento, y las obligaciones destinadas a salvaguardar los derechos fundamentales del individuo. Esto implica que debe existir una correlación razonable entre los métodos aplicados y los objetivos perseguidos, en aras de garantizar dicho equilibrio.

En este sentido, la presencia de una carga irrazonable no podrá ser considerada cuando se imponga una carga financiera a operadores o consumidores con el propósito de cubrir un coste que resulte en un beneficio para el sector. Esto genera dificultades para justificar la razonabilidad de imponer una carga sobre los mencionados operadores o consumidores cuando el beneficiario excede el ámbito propio del sector y se extiende al conjunto de la ciudadanía; incluso, se plantea la complicación de justificar dicha carga cuando el beneficio sea percibido exclusivamente por un número limitado de individuos.

También hay que hacer una breve mención al principio de proporcionalidad que aparece recogida en el artículo 52 de la CDFUE como criterio general y como un principio de extensa configuración legal. Se trata de un principio de intenso calado legal según las normas europeas, de marcado interés en aras de defensa de la libertad de competencia y la unidad del mercado³⁷, las cuales, a su vez, representan importantes limitaciones que el legislador europeo impone al establecimiento de PPPNT.

³⁵En GÓMEZ-FERRER RINCÓN, R.: *Las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria*. Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015, págs.34 a 48.

³⁶ Señala este precepto bajo el título “*Protección de la propiedad*” que: “*Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional.*”

³⁷ Puede verse al respecto de cómo actúa el principio de proporcionalidad en este ámbito el trabajo de PERNAS GARCÍA, J.J.: “El principio de necesidad y de proporcionalidad en la Ley de Garantía de Unidad de Mercado”, María José Alonso Mas (Dir.), *El nuevo marco jurídico de la Unidad de Mercado*, La ley, Madrid, 2014, págs. 449 y ss.

Por último, cabe mencionar que hay otros muchos derechos y libertades comunitarios, como las libertades comunitarias de circulación de capitales y de establecimiento, reconocidas en los arts. 63 a 66 y 49 a 55, respectivamente, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), que constituyen sólidos límites que habrá que apreciar a la hora de establecer este tipo de prestaciones coactivas³⁸.

4. LA DELIMITACIÓN LEGAL DE LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIA

La distinción conceptual de la prestación patrimonial de carácter público, en función de su naturaleza tributaria o no tributaria, viene regulada por primera vez en una norma con rango legal, con la disposición final undécima LCSP, la cual la incorpora en la disposición adicional primera de la LGT³⁹. A través de esta reforma, lo que el legislador pretende es aclarar, más que regular, una figura que hasta ese momento había sido únicamente estudiada por la jurisprudencia constitucional como ya se ha analizado.

Se pretende, por tanto, dar repuesta legislativa a la controvertida naturaleza jurídica de la contraprestación por la gestión indirecta de servicios y actividades públicas⁴⁰.

En relación con las de PPPNT, se analiza desde una perspectiva absolutamente negativa, es decir, una categoría residual que engloba lo no tributario, pero sin aportar una definición sobre su concepto legal ni sobre su régimen jurídico. En este sentido, en la disposición referida solo se mencionan estas prestaciones en el siguiente sentido: “*se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta*”, es decir, “*exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades*”

³⁸Cfr. GARCÍA ROCA, J. *Informe sobre la constitucionalidad de la Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energéticos y su adecuación al Derecho de la Unión Europea*. Ed. 21 Madrid, 2023, págs. 37 a 42.

³⁹ Cuyo tenor literal es: “*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.*”

⁴⁰Cfr. DE JUAN CASADEVALL, J.: “El nuevo “Impuesto” bancario y su dudosa configuración como prestación patrimonial pública no tributaria”. *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Núm. 189, 2022, págs. 11 a 30.

de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado”.

A continuación, se presentarán los ejemplos más significativos en los que el legislador ha optado por utilizar las PPPNT para financiar alguna cuestión de interés social o general.

4.1 Las aportaciones para la financiación del bono social en el sector eléctrico

En el sector eléctrico, al lado de los mecanismos ordinarios de financiación del servicio, tarifario y presupuestario, se han introducido otros modos de financiación, que se traducen en todo un conjunto de prestaciones coactivas no tributarias proyectadas sobre los operadores del sector eléctrico. En particular, se trata de mecanismos arbitrados para articular la financiación del bono social, la financiación del déficit tarifario, de los planes de ahorro y eficiencia energética de 2011 a 2013, para atender parcialmente a la financiación del operador del mercado y al operador del sistema, y para financiar también parcialmente el servicio de interrumpibilidad. Se trata, en todos los casos de prestaciones patrimoniales coactivas no tributarias que, específicamente, recaen también sobre el sector eléctrico⁴¹.

Adentrándonos mínimamente en el bono eléctrico, quizá la más conocida y relevante de entre ellas, el Real Decreto-ley 6/2009, de 30 de abril, por el que se adoptan determinadas medidas en el sector energético y se aprueba el bono social⁴², dio lugar al denominado en el propio título de la norma como bono social, regulándolo en su artículo 510. Esta disposición normativa lo estableció como una salvaguarda suplementaria del derecho al suministro de electricidad y lo definió como una obligación de servicio público conforme a lo estipulado en el marco legal de la Unión Europea. En esencia, esta medida constituía una estrategia destinada a asegurar la accesibilidad al suministro eléctrico para un grupo específico de consumidores.

El bono social sería implementado por los respectivos proveedores de último recurso en las facturas, aunque no eran estos proveedores los responsables de su financiación.

⁴¹ Cfr. VILLAR EZCURRA, M.: *Los impuestos que gravan la electricidad, las prestaciones coactivas no tributarias y la intervención en costes*. Aranzadi, 2023, BIB 2023\2780.

⁴² BOE núm. 111, de 7 de mayo de 2009.

La normativa del Real Decreto ley necesitaba ser detallada; esta tarea fue temporalmente cumplida por la norma misma. Por lo tanto, en su Disposición transitoria segunda se identificaron expresamente las empresas encargadas de financiar el bono y se estableció el porcentaje que cada una de ellas debía aportar para dicha financiación. Así, por ejemplo, a Endesa Generación, S. A. le correspondía un 36,77 por 100 y a Iberdrola Generación, S. A. un 34,99 por 100.

La regulación señalada fue objeto de recurso ante los Tribunales debido a su presunta discriminación hacia las empresas dedicadas a la generación eléctrica en comparación con otras entidades dentro del ámbito sectorial, entre otras alegaciones planteadas.

En definitiva, las aportaciones que se han impuesto a determinadas empresas para la financiación del bono social en el sector eléctrico tienen la naturaleza de una prestación patrimonial de carácter público, por ser coactiva, de naturaleza no tributaria, pues no es un ingreso público, y afectada a una finalidad determinada, la financiación del bono social⁴³.

4.2 La financiación de las obligaciones de servicio universal en el sector de las telecomunicaciones

De manera muy simplificada, resulta interesante tomar en consideración el método utilizado para la financiación de un servicio universal⁴⁴, en concreto, el relativo al sector de las telecomunicaciones. En relación con la financiación de las obligaciones de servicio universal en el sector de las telecomunicaciones, la Directiva 2002/22/CE prevé una doble posibilidad: bien introducir un mecanismo de compensación con cargo a

⁴³ AA.VV.: *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*. Instituto Nacional de Administración pública. Madrid, 2015.

⁴⁴ En términos del propio Ministerio de Transformación digital, el servicio universal es un conjunto de servicios básicos de comunicaciones electrónicas cuya prestación se garantiza a todos los usuarios que lo soliciten, independientemente de su localización geográfica, con una calidad especificada y a un precio asequible. Estos son fundamentalmente: Suministro de la conexión a la red pública de comunicaciones electrónicas desde una ubicación fija con capacidad de banda ancha a 1 Mbps, la prestación del servicio telefónico disponible al público desde una ubicación fija., la prestación del servicio de telefonía de pago con monedas o tarjetas a través de los terminales ubicados en la vía pública (cabines telefónicas), la elaboración y entrega de la guía de números de abonado, el servicio de consulta telefónica sobre de números de abonado y demás medidas específicas para usuarios con discapacidad.

fondos públicos, bien repartir el coste neto de las obligaciones de servicio universal entre los proveedores de servicios y redes de comunicaciones electrónicas⁴⁵.

El legislador español ha optado por la segunda de estas opciones ofrecidas por la directiva. De tal modo que la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones⁴⁶, establece en su artículo 27 que el gasto neto relacionado con la obligación de proveer el servicio universal será sufragado a través de un esquema de distribución, bajo condiciones que garanticen la transparencia y la imparcialidad, por los operadores cuyos ingresos brutos anuales provenientes de la operación de redes o la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas excedan los 100 millones de euros.

En este sentido, la obligación de financiación del servicio universal de telecomunicaciones se trata, por tanto, de una prestación de carácter coactivo que no constituye un ingreso público, que no supone una contraprestación por ningún servicio o actividad y que está afectado a una finalidad de interés público concreta, la financiación del servicio universal, es decir, una PPPNT⁴⁷.

4.3. Las prestaciones Patrimoniales Públicas no Tributarias en el ámbito local

También en el ámbito local a partir de la Ley 9/2017⁴⁸ el artículo 20 del TRLRHL, añadiendo un nuevo apartado 6.º al siguiente tenor: *“Las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos a que se refiere el apartado 4 de este artículo, realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución. En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado”*.

⁴⁵Cfr: MATA SIERRA. M Y BLASCO DELGADO. C.: “Análisis jurídico de los nuevos mecanismos de financiación del servicio público estatal de televisión” *Revista española de derecho financiero, Civitas*, Núm.148, 2010, págs. 947 a 952.

⁴⁶BOE núm. 155, de 29 de junio de 2022.

⁴⁷Cfr: MATA SIERRA. M Y BLASCO DELGADO. C.: “Análisis jurídico de los nuevos mecanismos de financiación del servicio público estatal de televisión”, ob., cit., pág. 949.

⁴⁸Que modificó el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL).

Con anterioridad a esta fecha, cuando los servicios públicos no se financiaban con cargo al presupuesto general, solían financiarse mediante tasas o contribuciones especiales; ahora se añade la posibilidad de que si el servicio se presta de forma directa mediante personificación privada (sociedad mercantil, etc.) o mediante gestión indirecta, tendrá la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias.

Y ello sin olvidar que las Entidades locales pueden percibir precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia de la entidad local, siempre dicha prestación prestada directamente también es realizada por el sector privado. Es decir, los precios públicos no tienen carácter coactivo u obligatorio para los ciudadanos mientras que los precios privados obedecen a servicios sometidos al derecho privado y prestados de forma indirecta o mediante personificación privada.

En resumen, las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias (PPPNT) son prestaciones económicas establecidas de forma coactiva que son percibidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o a través de sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás formas de derecho privado, a diferencia de las tasas. Por tanto, la diferencia entre ambas figuras es la modalidad de gestión directa o indirecta, de acuerdo con la configuración del legislador.

De ello se desprende que lo básico de las prestaciones patrimoniales de carácter público es la existencia de una prestación de un servicio, lo que, como veremos luego no se corresponde con lo exigido a los gravámenes energético y de las entidades de crédito, del que nos ocuparemos particularmente. y en los que no existe una contraprestación por parte del Estado, sino que, más bien, dichos gravámenes, a tenor de su naturaleza y configuración parecen mucho más un impuesto⁴⁹.

4.4. Otras figuras

Llegados a este punto, el capítulo siguiente de este TFG lo dedicaremos precisamente al análisis de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, en la medida en que éste último es el objeto último que pretendemos analizar en este TFG.

⁴⁹ Así lo apunta GARCÍA DE PABLOS, F.: “Los nuevos gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito” *Quincena fiscal*, Núm. 20/ 2022, BIB 2022\3604.

II. EL GRAVAMEN TEMPORAL DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO

Los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, junto al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y otras disposiciones de modificación de normas tributarias, constituyen el objeto de regulación de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre⁵⁰.

A continuación, se pretende llevar a cabo un examen detallado de los elementos más relevantes de la presente legislación, particularmente en lo tocante a su artículo segundo, que regula la carga temporal sobre entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Se abordarán tanto sus aspectos formales como materiales, buscando establecer conexiones con la información previamente expuesta acerca de las PPPNT a lo largo de nuestra investigación.

Es crucial destacar que, previo al inicio de este análisis, se debe tener en cuenta que la Ley 38/2022 se enfrentó en su momento a cinco recursos de inconstitucionalidad que fueron formalmente presentados y admitidos a trámite y que estaban dirigidos específicamente contra el artículo tercero de la ley, que regula el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas que no serán objeto de análisis en este trabajo. Estos recursos fueron interpuestos por la Xunta de Galicia, la Asamblea de Madrid y los Consejos de Gobierno de Andalucía, Madrid y la Región de Murcia. A fecha de hoy el TC ha rechazado el recurso presentado por el gobierno madrileño⁵¹, desestimando todas las impugnaciones en la Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre y avalándose por el pleno la validez constitucional del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF); no obstante, la disidencia expresada en un voto particular por parte de cuatro magistrados deja abiertas las vías para seguir discutiendo acerca de la conformidad a Derecho del impuesto, tanto desde la perspectiva constitucional interna como desde la propia del Derecho de la Unión Europea.

En paralelo, las principales empresas del sector energético, así como las asociaciones de bancos y cajas de ahorro continúan litigando ante la jurisdicción

⁵⁰ BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022.

⁵¹ Recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre,

contencioso administrativa, a la espera de poder avanzar en sus argumentos ante el TC y el TJUE.

Aclarado lo anterior nos centramos en las cuestiones que, aunque puedan afectar a las tres figuras con carácter general, tienen relevancia para el Gravamen que pretendemos analizar en este TFG.

1. LA INICIATIVA LEGISLATIVA

Como es sabido, la iniciativa legislativa en nuestro sistema jurídico, de acuerdo con las disposiciones constitucionales, legales y los Reglamentos del Congreso y Senado, puede ser llevada a cabo de diversas maneras y por diferentes sujetos⁵². Las formas más comunes son el proyecto de ley, reservado exclusivamente al Gobierno, y la proposición de ley, que puede ser presentada por 15 diputados o un grupo parlamentario con la firma de su portavoz. En este último caso, el Gobierno tiene un plazo de 30 días para oponerse expresamente a la tramitación; en ausencia de dicha negativa, la proposición puede ser considerada.

Pues bien, una crítica recurrente respecto a estos gravámenes temporales ha sido que la iniciativa que dio origen a la Ley 38/2022, antes mencionada, en la que se aprueban los mismos, no parte de un proyecto de ley del Gobierno nacional, sino de una proposición de ley presentada por los dos grupos parlamentarios que respaldaban al Gobierno en ese momento, los Grupos Parlamentarios Socialista y Grupo de Unidas Podemos.

La proposición de ley implica la omisión de alguno de los procedimientos establecidos por la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, de Gobierno⁵³, para el proceso de elaboración de normas con rango de ley, destacando, entre otros, la omisión de la consulta pública, de la Memoria de Impacto Normativo, del informe de la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios, así como los informes que pueda decidir el Consejo de Ministros y el Dictamen del Consejo de Estado. Estos son pasos típicos para las iniciativas gubernamentales en los proyectos de ley que, a la vista de la atípica tramitación de esta norma, son eludidos por los dos grupos que conformaban el Gobierno,

⁵²Sobre este tema puede verse GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, P.: “La iniciativa legislativa en la Constitución española de 1978”, Revista Española de Derecho Constitucional, Núm. 59, mayo-agosto, 2000, págs. 57 y ss.

⁵³ BOE núm. 285, de 28 de noviembre de 1997.

respaldados por la cobertura normativa que brinda el procedimiento de las proposiciones de ley.

La carencia de tales informes adquiere en este caso una particular relevancia, especialmente en lo que concierne a la eventual participación del Banco de España, a quien se le atribuye la competencia para colaborar en el procedimiento sancionador previsto por la nueva regulación en el eventual traslado del gravamen a terceros. Cabe destacar que parte de la doctrina sostiene que la inadecuación del procedimiento seleccionado para llevar a cabo la tramitación de una propuesta legislativa podría constituir no solo un vicio procedimental, sino también una vulneración de los derechos fundamentales de los parlamentarios⁵⁴.

Esta opinión aparte de estar apoyada por la mayoría de la doctrina, encuentra también sustento en un acuerdo del TC⁵⁵, donde se admitió que la tramitación de las iniciativas legislativas por el procedimiento adecuado constituye un elemento nuclear dentro de la función; si bien es cierto que nada impide utilizar la vía la proposición de ley, pues debemos recordar que se trata de vía perfectamente adecuada a derecho, como consecuencia de los problemas que ésta plantea, algunos reconocidos autores como Martín Queralt⁵⁶ para la materia objeto de la regulación constituye “*cauce atípico respecto del jurídicamente exigible para una iniciativa con el contenido que tiene, que hubiera sido el del proyecto de ley a presentar por el Gobierno*”.

2. JUSTIFICACIÓN DE LA NORMA

Una de las cosas más llamativas de la Ley 38/2022, es la extensión, particularmente notoria en la Exposición de motivos. Desde el inicio de la misma, y específicamente a partir del segundo párrafo, se establece claramente que la normativa emana de una coyuntura desfavorable en el ámbito económico, haciendo explícita referencia a las

⁵⁴ En esta línea se manifiesta GÓMEZ LUGO, Y.: “*El derecho a tramitar las iniciativas legislativas por el procedimiento adecuado*». Revista para el análisis del Derecho,” Núm. 4, 2009, págs. 13-15

⁵⁵ Acuerdo del Pleno del TC 85/2006, de 15 de marzo.

⁵⁶ Cfr: MARTÍN QUERALT, J.: *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2022. págs. 45 a 64. Se trata éste de un Informe sobre los posibles problemas jurídicos de estas figuras dirigido por Juan MARTÍN QUERALT, en el que han participado también los profesores, G. CASADO OLLERO, J. ONRUBIA FERNÁNDEZ, G. ORÓN MORATAL, Á. RODRÍGUEZ BEREIJO y J.M. TEJERIZO LÓPEZ, todos ellos Catedráticos de Derecho financiero y tributario.

repercusiones de la guerra en Ucrania, así como a los efectos de ésta en el repunte de la inflación que está padeciendo nuestro país.

Es más, llama poderosamente la atención la alusión al denominado “pacto de rentas”⁵⁷ sobre el que- y así lo dice expresamente- se apoya el legislador para, en defensa de una serie de deberes constitucionales, entre otros, la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, mandato recogido en el artículo 9.2 de la Constitución (en adelante, CE), la protección económica de la familia, recogido en el artículo 39.1 CE, la promoción de las condiciones más favorables para el progreso social y económico recogido en el artículo 40.1 CE, así como otros principios entre los que destaca el deber de solidaridad entre todos los españoles.

Desde la perspectiva económica se sostiene en la Exposición de motivos mencionada que, a pesar de que la inflación ha generado un incremento en los precios y, por ende, un aumento en la recaudación tributaria a través de impuestos directos e indirectos, esta recaudación no es suficiente para cubrir el sobre coste de la contribución pública al pacto de rentas lo que se utiliza como una justificación para tener que establecer estos gravámenes.

En concreto se parte de la premisa de que si bien frente a esta coyuntura, podría pensarse que el sistema tributario por sí mismo, tal y como está configurado tiene la capacidad de ofrecer una respuesta adecuada a la situación, en la medida en que a partir de figuras como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades⁵⁸ (en adelante, el IS) que gravan la percepción de rentas- de personas físicas y jurídicas- consecuencia del aumento de precios se incrementaría también la recaudación. En teoría, esto podría permitir que los beneficios excepcionales generados por la inflación sean gravados con carácter

⁵⁷ Señala MENÉNDEZ MORENO que con esta acepción “*se está haciendo una apreciación metafórica que no resulta fácil de evaluar*”. Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A.: “La configuración de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieras de crédito”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 22, 2022 parte Editorial (BIB 2022\3868).

⁵⁸ Refiriéndose específicamente al IS, señala que “*en teoría pudiera permitir que los beneficios excepcionales que origine la inflación sean gravados por este último impuesto contribuyendo al pacto de rentas sin necesidad de medidas adicionales*”; si bien advierte de que en el citado IS los beneficios empresariales son objeto de numerosos ajustes al determinar la base imponible y de que la carga fiscal está condicionada por la aplicación de beneficios fiscales, regímenes fiscales y créditos fiscales provenientes de ejercicios anteriores,

Para MENÉNDEZ MORENO resultan sorprendente la crítica que se hace al IS cuando en manos del legislador está corregir sus carencias Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A.: “La configuración de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieras de crédito”, cit., (BIB 2022\3868).

temporal⁵⁹ contribuyendo así al llamado “pacto de rentas” sin que fueran necesarias más medidas adicionales; pese a esta hipotética previsión favorable, del Informe Anual de Recaudación de la Agencia Tributaria de 2021 se desprende que en la práctica no se cumple.

La Exposición de motivos considera para descartar definitivamente la utilización del IS y avalar la creación de los nuevos gravámenes temporales energético y de entidades de crédito que *“no parece que se deba resolver con medidas tributarias un problema coyuntural y específico⁶⁰ como es la necesidad de reforzar el pacto de rentas en un momento de repunte de la inflación”*; y, tras reconocer que el sistema tributario puede contribuir a la reducción de los productos energéticos actuando sobre los impuestos indirectos, llega a la conclusión⁶¹ de que *“ello no quiere decir que no quepa establecer un gravamen excepcional no tributario sobre los sectores cuyos márgenes de beneficios se puedan ver más favorecidos por la escalada de precios”*. Por ello diseña medidas extraordinarias a las que obedecen los nuevos gravámenes a los que califica como PPPNT. Precisa el Preámbulo de la norma que las PPPNT no tienen un carácter tributario lo que, como señala Menéndez Moreno⁶², *“es una reiteración incomprensible, por obvia”*, a las que configura como *“instrumentos de intervención del Estado en la economía”* insistiendo en que constituyen *“un elemento esencial de la arquitectura del denominado pacto de rentas”*.

Concluye el legislador diciendo que *“la exigencia de la prestación a los obligados al pago no se incardina en el ámbito de una relación jurídico-tributaria, sino en el contexto de la intervención del Estado en la economía a fin del cumplimiento de los principios y valores constitucionales que rigen nuestro contrato social. En definitiva, los gravámenes se configuran como un instrumento para hacer efectivo el denominado principio del esfuerzo presente en la doctrina del tribunal Constitucional ... “*.

Para finalizar este denso Preámbulo se hace un extenso análisis de los sectores (bancario y eléctrico) y grupos de población (grandes rentas) que se van a ver afectados por las medidas.

⁵⁹ Si bien se ha prorrogado a 2024 la aplicación del gravamen previsto en este artículo de conformidad con la disposición adicional 5.1 del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre. «BOE» núm. 310, de 28/12/2023.

⁶⁰ Lo de que el problema sea coyuntural y específico es más que discutible.

⁶¹ Dice el profesor A. MENÉNDEZ que *“como si no estuviera demasiado convencido el proponente de la Ley y no quisiera seguir «argumentando»”* Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A.: “La configuración de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieras de crédito”, ya citado. (BIB 2022\3868)

⁶² *Ídem*.

Profundizando en los fundamentos que, según el legislador, respaldan las medidas relativas al sector bancario, es pertinente hacer referencia a lo expresado en la Exposición de motivos acerca de las ayudas recibidas por este sector de fondos públicos en la historia reciente. Se señala que *"en el pasado reciente, importantes recursos públicos fueron movilizados para el rescate de determinadas entidades financieras y en defensa de los intereses generales, con el propósito de evitar efectos aún más perjudiciales para la economía del país"*. Se destaca que, gracias a estas ayudas recibidas en el pasado, el sector bancario se encuentra actualmente reestructurado y más eficiente. Se argumenta que en la actualidad las contribuciones para garantizar el bien común no deben realizarse por la sociedad en su conjunto, como se hizo en aquel momento, para el rescate directo de unos pocos, sino, por el contrario, por unos pocos en beneficio del conjunto.

Es por todas las razones expuestas por lo que el legislador entiende que, en este contexto, aunque es cierto que todos están experimentando perjuicios, quizás sean las entidades financieras, así como el sector eléctrico, los menos afectados teniendo en cuenta los beneficios extraordinarios que presentan por lo que abiertamente se posiciona a favor de que se responsabilicen, por decirlo de algún modo, de costear las imperiosas necesidades económicas para subvenir las políticas de gasto público, respondiendo con ello a los intereses generales de todos.

3. REGULACIÓN DEL GRAVAMEN

El gravamen temporal de entidades de crédito cuyo análisis es el eje central de este trabajo se regula en el artículo segundo de la Ley 38/2022. Tal vez este sea el gravamen, con la regulación más sucinta de los tres que se establecen en esta ley⁶³.

En primer término, en lo que respecta a los sujetos obligados, la nueva carga temporal será exigible a las entidades de crédito y a los establecimientos financieros de crédito que operen en el territorio español, cuya suma de ingresos por intereses y comisiones, determinada según las disposiciones de su normativa contable sectorial, correspondiente al ejercicio fiscal del año 2019, sea igual o supere los 800 millones de euros⁶⁴. En el caso

⁶³Cfr. GARCÍA DE PABLOS, F.: "Los nuevos gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito" *Quincena fiscal*, Núm. 20/ 2022, BIB 2022\360

de grupos sometidos a consolidación fiscal en el IS, la mencionada suma de intereses y comisiones abarcará a todas las entidades integrantes del grupo fiscal, siendo la entidad representante del grupo la responsable del cumplimiento de la obligación de pago⁶⁵.

Además, cuando los obligados al pago de la imposición temporal formen parte de un grupo empresarial compuesto por personas o entidades sujetas a la presentación de declaraciones del Impuesto de Sociedades (IS) tanto en territorio común como en territorio foral, de manera individual o consolidada, la suma de intereses y comisiones se calculará considerando las entidades o grupos que hayan presentado declaraciones en territorio común y aquellas que lo hayan hecho en territorio foral. La responsabilidad del pago total del gravamen recaerá en la entidad que haya presentado la declaración de acuerdo con la normativa del IS o en la entidad que actúe como representante del grupo fiscal⁶⁶.

En segundo orden, con respecto a la cantidad a pagar, esta será equivalente al resultado obtenido al aplicar el porcentaje del 4,8% a la suma del margen de intereses y de ingresos y gastos por comisiones derivados de la actividad desarrollada en España y reflejados en la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al año natural inmediatamente anterior al que se refiere la imposición temporal⁶⁷. En otras palabras, se tendrá en cuenta el margen de intereses y comisiones del año 2022 para el gravamen correspondiente al año 2023, y el margen de intereses y comisiones del año 2023 para el gravamen correspondiente al año 2024.

Cuando el sujeto obligado forme parte de un grupo empresarial compuesto por personas o entidades que deben presentar declaraciones del IS tanto en territorio común como en territorio foral, de forma individual o consolidada, el porcentaje del 4,8% se aplicará sobre la suma del margen de intereses y comisiones derivada de la cuenta de pérdidas y ganancias de los grupos fiscales, entidades y establecimientos que deben ser considerados para determinar si se supera el umbral de los 800 millones de euros.

La generación de la obligación de abonar la prestación patrimonial tendrá lugar el 1 de enero del año natural⁶⁸, y su desembolso se llevará a cabo de la siguiente manera:

⁶⁵ Artículo 2.1 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

⁶⁶ Ídem. párrafo segundo.

⁶⁷ Artículo 2.4 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

⁶⁸ Artículo 2.3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

Un primer pago anticipado que se realizará durante los 20 primeros días naturales del mes de febrero del año correspondiente a la obligación de pago, efectuando un pago anticipado equivalente al 50% de la prestación patrimonial⁶⁹. En caso de que, en ese momento, no se disponga de manera definitiva de la cifra del margen de intereses y comisiones, se utilizará una estimación según un método de cálculo fiable. Se considerará fiable aquel que resulte de las cuentas anuales debidamente formuladas o de los trabajos de auditoría para la preparación y formulación de las cuentas anuales.

En segundo lugar, el pago definitivo que se ha de realizar durante los 20 primeros días naturales del mes de septiembre del año al que hace referencia la obligación de pago, llevando asó a cabo el abono de la prestación, debiendo deducirse el importe del pago anticipado previo⁷⁰.

La exigencia, gestión, recaudación y verificación de la prestación patrimonial estarán a cargo de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria⁷¹. El régimen sancionador, así como la revisión en vía administrativa de los actos vinculados a la prestación patrimonial, seguirán lo establecido por la LGT.

Finalmente, es de marcada relevancia hacer mención sobre dos cuestiones ya que no solo son importante en aras de conocer enteramente la nueva regulación si no que también son importantes para el posterior análisis que sobre la misma se va a realizar más adelante en este trabajo

Por un lado, se ha de señalar que se establece de manera explícita que tanto la cantidad correspondiente a la prestación patrimonial como la relativa al pago anticipado no serán consideradas como gastos fiscalmente deducibles en la base imponible del IS⁷².

Del mismo modo, se prohíbe explícitamente que aquellos sujetos obligados al pago de la prestación patrimonial trasladen económicamente su importe a terceros, es decir, clientes y usuarios de sus servicios, ya sea de manera directa o indirecta. En definitiva, se prohíbe repercutir a terceros el importe de la prestación, lo cual es lógico teniendo en

⁶⁹ Así pues, en febrero de 2023 se abrió el plazo anticipado para el abono de la prestación con la presentación del Modelo 798, fijándose un plazo hasta el 20 de febrero para ingresar un pago anticipado que representa el 50% de la prestación conjunta de todo el ejercicio. La autoliquidación del 50% restante se abonará entre el 1 y el 20 de septiembre de ese año.

⁷⁰ Artículo 2.5 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

⁷¹ Artículo 2.8. de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

⁷² Artículo 2.6 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

cuenta el objetivo de la misma. La observancia de esta obligación de no traslado será objeto de verificación por parte de la Comisión Nacional de los Mercados de la Competencia, sin menoscabo de las competencias del Banco de España y de su deber de colaborar con la mencionada comisión. El incumplimiento de esta prohibición constituirá una infracción, no de índole tributaria, de carácter muy grave, sujeta a sanción dentro del procedimiento sancionador general, con una multa pecuniaria equivalente al 150% del importe trasladado⁷³. El problema es que el perjuicio a los consumidores no venga solo de la repercusión sino por ejemplo, de la restricción del crédito⁷⁴.

Resulta llamativa la dicción del apartado 10 del artículo 2 de la Ley en el que se regula la figura porque se insiste en lo ya señalado en el Preámbulo al señalar que *“el rendimiento de la prestación se ingresará en el Tesoro Público y se destinará a financiar medidas para hacer frente al incremento coyuntural de los gastos derivados de las políticas dirigidas a mitigar el impacto en los precios producido por la invasión de Ucrania por Rusia”*.

⁷³ Artículo 2.7 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

⁷⁴ En este sentido con fecha 4 de noviembre de 2022 se conoció un Dictamen del BCE de carácter no vinculante en el cual se recomendaba que la propuesta legislativa presentada en su día por el Ejecutivo para la creación de esta prestación temporal fuese acompañada de un análisis exhaustivo acerca de las posibles consecuencias negativas que la misma pudiera llegar a tener para el sector bancario, detallando el impacto específico de aquella sobre la rentabilidad de las entidades de crédito y financieras afectadas y sobre las condiciones de competencia en el mercado, al objeto de garantizar que su aplicación no plantea riesgos para la estabilidad financiera, la resiliencia del sector bancario y la concesión de créditos. El Dictamen está disponible en <https://d500.epimg.net/descargables/2022/11/03/6e5884fe258ffeb5e592f30fc7fae2c8.pdf>

III. PROBLEMAS QUE PLANTEA LA REGULACIÓN DEL GRAVAMEN TEMPORAL

1. CONTROVERSIA CON SU NATURALEZA

En el apartado segundo del artículo que regula el nuevo gravamen, se establece expresamente que el mismo constituye una PPPNT.

Después de llevar a cabo el análisis de las PPPNT, destacando la importancia del interés público o general en esta figura, así como después de haber estudiado algunas de ellas, podemos concluir que la mayoría de las PPPNT creadas hasta el momento, e incluso aquellas previstas de manera general, han implicado bien que la prestación realizada beneficie a particulares o bien que la carga económica no asumida por el ente público sea trasladada a particulares, ya sean privados o públicos.

Partiendo de esta premisa, cabría preguntarse si una vez analizadas las características del nuevo gravamen temporal, nos encontramos realmente ante una figura de la naturaleza que indica que legislador.

Un primer acercamiento a esta cuestión nos lleva a la pregunta de si el mero hecho de que el legislador califique una nueva figura bajo una determinada categoría, como ocurre en este caso concreto con el nuevo gravamen temporal al que califica como PPPNT, ello es suficiente para obviar su verdadera naturaleza en términos de su configuración jurídica.

El TC ya ha tenido que abordar esta cuestión en diversas ocasiones, emitiendo pronunciamientos contundentes al respecto, y siendo especialmente interesantes los dos siguientes emitidos en sendos pronunciamientos de 19 de noviembre de 1994⁷⁵ y de 9 de mayo de 2019⁷⁶ respectivamente, al siguiente tenor:

“Sería puro nominalismo entender que tal denominación legal sea elemento determinante de su verdadera naturaleza fiscal, pues las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica

⁷⁵Sentencia 296/1994, de 10 de noviembre de 1994. Cuestiones de inconstitucionalidad 587/1993 y 3.626/1993.

⁷⁶Sentencia 63/2019, de 9 de mayo de 2019. Recurso de inconstitucionalidad 739-2018.

que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengán sometidas”

“Las categorías legales, tributarias o de otro tipo, tienen cada una la naturaleza que derive de su configuración y régimen jurídico, sin que este Tribunal deba verse vinculado por el nomen iuris utilizado por el legislador”

Partiendo de esta premisa, cabría plantear la posibilidad de que el gravamen temporal, aun habiendo sido catalogado por el propio legislador como una PPPNT, fuera realmente una figura tributaria y más concretamente un impuesto.

Si examinamos la definición legal proporcionada por el artículo 2.1 de la LGT, donde se recoge la configuración de los tributos: *“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”*, así como la de la figura del impuesto recogida en el artículo 2..2 apartado 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”* resulta desafiante identificar un único elemento que distinga el gravamen temporal de lo que debería ser un tributo y en concreto, de la figura del impuesto

De dicho artículo, destaca la característica de no voluntariedad⁷⁷ inherente a su vez a las tasas y las contribuciones especiales⁷⁸. Es innegable que esta situación es habitual en la delimitación de las denominadas PPPNT. No obstante, la distinción de esta categoría con los impuestos parece residir en su supuesto de hecho, indicativo de capacidad económica, y en la finalidad asignada a los recursos obtenidos de su aplicación.

⁷⁷ Como observa C. GARCÍA NOVOA, *“toda prestación realizada a través de un cauce jurídico es coactiva en el sentido de que la coactividad entendida como obligatoriedad es lo que convierte a una prestación en objeto de un vínculo jurídico”* Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: *“El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución”*, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 256.

⁷⁸ Respecto de las restantes características del impuesto que se desprenden de la definición legal puede verse MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., Y TEJERIZO LÓPEZ, J.M: *Derecho tributario*, 25 ° ed., Thomson Reuters Aranzadi, 2020, págs. 45 y ss.

A continuación, se detalla aquellos aspectos de la regulación del gravamen que van configurando los elementos esenciales⁷⁹ de lo que realmente es un impuesto.

Así, el primer apartado del artículo 2 de la Ley 58/2022, en el que se define el denominado “Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito” identifica, lo que, a nuestro modo de ver, constituye el supuesto de hecho generador del gravamen que, debido a la atribución de la condición de PPPNT, no se clasifica formalmente como impuesto aunque lo sea.: “*ingresos por intereses y comisiones en 2019 superiores a 800 millones de euros*”; así como los obligados al pago del gravamen las “*entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*”. Ambos conceptos, en consonancia con los artículos 20 y 35 de la LGT, relativos al hecho imponible y a los obligados tributarios respectivamente sirven para determinar dos de los elementos esenciales del impuesto.

En el tercer apartado del artículo mencionado establece, como se ha indicado con anterioridad, el momento en que surge la obligación, así como el periodo para la declaración y pago, lo cual viene a satisfacer lo establecido en el artículo 21 de la LGT relativo al devengo y exigibilidad de las figuras tributarias.

El apartado cuarto, por su parte, determina, los elementos para de cuantificación propios de una figura tributaria- de un impuesto- tanto el porcentaje, en este caso del 4,8%, que equivaldría claramente al tipo de gravamen, conforme al artículo 55 de la LGT como la base sobre la que se aplica el mismo que en este caso es la suma del margen de intereses y de los ingresos y gastos por comisiones. Esto se correspondería claramente con la base imponible del impuesto tal y como se regula en los artículos 50 y 54 de la LGT.

Finalmente, se hace referencia, como ya se ha indicado en el apartado anterior, a la aplicación supletoria de la Ley General Presupuestaria y de la Ley General Tributaria, y en el mismo apartado, así como en otros específicos, se destaca la aplicación directa de la LGT como norma principal y no simplemente supletoria. En este sentido, el mismo apartado 2 del mismo artículo 2 al que nos estamos refiriendo, dirige la atención hacia la aplicación del régimen sancionador. Así, el apartado octavo confiere a la Agencia Estatal

⁷⁹ La doctrina identifica estos elementos esenciales al hilo del principio de reserva de Ley relativa que afecta a la materia tributaria señalando que se trata del hecho imponible, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación. Puede verse por todos PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, núm. 14, 1972, pág. 223.

de Administración Tributaria (AEAT), específicamente a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, la competencia para la exacción, gestión, comprobación y recaudación. Por último, el apartado noveno establece que la revisión en vía administrativa también seguirá las disposiciones de la LGT.

En virtud de ello, cabe inferir que el gravamen temporal aplicado a las entidades de crédito y a los establecimientos financieros de crédito, al cual su normativa le confiere la cualidad jurídica de PPPNT, presenta las características propias de una figura tributaria, y, concretamente, las de un impuesto, dado que su supuesto de hecho involucra hechos que denotan capacidad económica, se administra como un tributo, se somete a revisión como tal. Por ello, se puede y se debe concluir que con independencia de lo que diga el legislador en este caso su naturaleza jurídica es tributaria, y, por ende, debe regirse por los principios que para tales figuras vienen recogidos en el artículo 31 de la CE que afectan a los impuestos, tanto materiales (31.1 CE) como formales (31.3 CE).

Habiéndonos aproximado a la conclusión de que el nuevo gravamen se adecua a la figura del impuesto, es conveniente hacer hincapié en una incongruencia determinante para concluir que la naturaleza de este nuevo gravamen temporal no se corresponde con la figura de las PPPNT.

En el décimo apartado del artículo regulador del gravamen se dispone que el rendimiento derivado de la prestación será ingresado en el Tesoro Público. Es necesario partir de la premisa, previamente desarrollada, de que las PPPNT no tienen como finalidad financiar directamente el gasto público. En la exposición de motivos, se menciona reiteradamente el denominado "pacto de rentas", concepto que ni se define ni se especifica, pero que se presenta como la justificación para establecer la PPPNT.

Se establece así que esta prestación implica *"una contribución de los grandes grupos económicos por cuota de mercado a un fondo 'virtual' solidario, necesario para fortalecer el pacto de rentas, de ahí que su naturaleza sea la de una ley"*.

Este fondo no se define ni se crea explícitamente, razón por la cual se califica como virtual. Lo único que establece la norma es que el nuevo gravamen se ingresará en el Tesoro Público y que financiará gastos públicos que no pueden o no se desean cubrir con ingresos tributarios u otros recursos.

En resumen, considerando las características conferidas por el legislador a esta figura, se podría concluir que, independientemente de la denominación asignada, la verdadera naturaleza de este nuevo gravamen corresponde a un impuesto directo⁸⁰ pues grava la capacidad económica al gravar los beneficios, temporal pues está sometido a un plazo finito de tiempo y real. Nos sumamos a lo señalado con rotundidad por CALVO VÉRGEZ⁸¹ cuando afirma que *“esta nueva prestación presenta los elementos típicos de un tributo, dado que su presupuesto de hecho está constituido por hechos que ponen de relieve la capacidad económica, siendo gestionada como un tributo e ingresándose en el Tesoro Público para financiar el gasto público. Su naturaleza jurídica sería por tanto tributaria y, más precisamente, impositiva”*

A la pregunta de por qué el legislador habría optado por emplear la denominación de PPPNT a una figura cuya naturaleza corresponde con un impuesto, podemos contestar a través de la palabras de CRUZ AMORÓS⁸² cuando dice *“las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias no necesitan tanto andamiaje para sostenerse constitucionalmente”*, haciendo referencia a lo ya expuesto anteriormente en este trabajo en relación con la inaplicabilidad de los principios del artículo 31 de la CE a estas figuras.

2. CONTRADICCIONES CON PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

A continuación, se van a analizar diferentes características del gravamen que, en nuestra opinión, pueden suponer una vulneración de principios constitucionales.

2.1 Vulneración a la seguridad jurídica y a la irretroactividad

En primer lugar, en el Preámbulo de la Ley no se presenta una justificación para el establecimiento del umbral de beneficios en 800 millones. Esta ausencia trae como

⁸⁰Llega a la misma conclusión MENÉNDEZ MORENO, A.: “Sobre la calificación y constitucionalidad de los Gravámenes Temporales Energético y de Entidades de Crédito y Establecimientos Financieros de Crédito”, *Revista Quincena fiscal*, Núm. 3, 2023, BIB 2023\114.

⁸¹Cfr. CALVO VÉRGEZ, J.: “La aplicación de los nuevos “impuestos” a las empresas energéticas y a la banca”, *Revista Quincena fiscal*, Núm. 6, 2023, BIB 2023\440.

⁸²Cfr. CRUZ AMOROS, M.: “Apuntes sobre las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias”, *El derecho.com*, Lefebvre, 28 de noviembre de 2022.

causa que en relación con la propuesta de la que nace la ley no se haya llevado a cabo una consulta pública, tal y como ya se ha indicado anteriormente, no se ha elaborado una Memoria de Impacto Normativo y no se ha obtenido el Dictamen del Consejo de Estado. En situaciones en las que, de haberse tramitado como Proyecto de Ley, se habría exigido la justificación del motivo subyacente al mencionado umbral.

En síntesis, no se ha fundamentado el motivo de un elemento que resulta esencial en el gravamen, lo cual podría dar lugar a la imputación de una vulneración del principio de seguridad jurídica, de acuerdo con el artículo 9.3 de la CE, afectando además a la libertad de empresa, conforme al artículo 38 de la Constitución, y distorsionando la libre competencia, elemento fundamental del Derecho Comunitario⁸³.

Por otro lado, el nuevo gravamen toma unas referencias temporales no exentas de problemas. Así, para identificar a las entidades sujetas al gravamen se toma como elemento definidor la circunstancia siguiente: que la suma de ingresos por intereses y comisiones correspondiente a 2019 sea igual o superior a 800 millones de euros⁸⁴.

Al margen de los inconvenientes cuantitativos asociados al umbral mencionado en relación con la libertad de mercado y la libre competencia, cuestión ya comentada, subyace otra cuestión relevante: existe la posibilidad de que haya entidades que no estaban en existencia en 2019 o que existiendo no alcanzaban la cifra pero que ahora superan los 800 millones de euros en los años 2023 y 2024, quedando, por ende, excluidas del nuevo gravamen. En sentido contrario, también podría presentarse la situación inversa: entidades que, estando presentes en 2019 y superando el umbral en dicho año, actualmente se sitúan por debajo del mismo., siendo consideradas sujetos pasivos y estarán obligadas a cumplir con la obligación del gravamen.

⁸³ En la Sentencia del TS 112/2022, 31 de enero de 2022 encontramos un ejemplo de la necesidad imperativa de proporcionar estos fundamentos. En este caso se evalúa cuidadosamente por el Tribunal Supremo al analizar el sistema de financiamiento del bono social, el cual fue instaurado mediante un Real Decreto Ley en 2016. En dicha norma se establecieron disparidades en el tratamiento que llevaron al Tribunal Supremo a dictaminar que la disposición era contraria al Derecho de la Unión Europea al discriminar a ciertas empresas dentro del sector eléctrico, como consecuencia de la falta de fundamentación. ECLI: ES:TS: 2022:130

⁸⁴ Señala CALVO VÉRGEZ que *“este umbral de 800 millones de euros podría falsear la competencia en el sector y perjudicar la igualdad de condiciones en España y en la Unión Bancaria. Debería en todo caso precisarse mejor el ámbito susceptible de ser tomado en consideración de cara a conocer el citado alcance y, en particular, qué ingresos habrían de ser computados, dentro de los cuales se incluyen algunos tan dispares como los asociados a la gestión de activos o la actividad aseguradora”* Cfr. CALVO VÉRGEZ, J.: “La aplicación de los nuevos “impuestos” a las empresas energéticas y a la banca”, ob., cit., BIB 2023\440.

En síntesis, el empleo de un marco temporal referido a los tres años anteriores a la entrada en vigor de la norma conlleva una retroactividad no justificada, al vincular consecuencias jurídicas a un hecho ocurrido y completado en el pasado. Además, la referencia temporal a 2019 puede generar tratamientos arbitrarios al proyectar sus efectos sobre el momento de aplicación de la PPPNT.

En este contexto, el grado de retroactividad de la norma se convierte en un elemento crucial en la evaluación de la constitucionalidad. Se destaca la distinción entre disposiciones legales que intentan vincular efectos a situaciones ocurridas o desarrolladas antes de la promulgación de la Ley y aquellas que buscan incidir en situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas.

Es relevante tomar en consideración que, en el presente caso, nos encontramos ante una retroactividad absoluta, genuina o de grado máximo. Según el criterio del TC, la prohibición de retroactividad opera de manera plena, a menos que circunstancias altamente calificadas en beneficio del bien común puedan justificar una excepción⁸⁵.

2.2 Vulneración del principio de capacidad económica

Este punto tiene por objeto de análisis la regulación contenida en el apartado sexto del artículo 2 regulador del gravamen, donde se establece las aportaciones en concepto del nuevo gravamen no serán gasto deducible en el IS, a diferencia de otras figuras tributarias que se han creado recientemente⁸⁶.

Como ha sido observado previamente, el cálculo del gravamen temporal se fundamenta en el margen bruto de operaciones, el cual consiste en la agregación del margen de intereses y los ingresos y gastos por comisiones registrados en la cuenta de resultados. Este margen bruto de operaciones representa una porción de los beneficios sujetos a la imposición del IS, siendo una parte esencial de dicho estado financiero. En resumen, el nuevo gravamen temporal considera ciertos componentes relevantes para

⁸⁵ STC 6/1983, de 4 de febrero y STC 126/1987, de 16 de julio. El TC en diversas ocasiones, se ha pronunciado sobre la retroactividad de normas tributarias, admitiendo la misma salvo que resulte arbitrario o no razonable

⁸⁶ El caso de la denominada erróneamente "tasa" sobre el juego ilustra las acciones que podrían tomarse en este aspecto, dado que constituye un impuesto que afecta a entidades de un sector económico específico, los operadores de máquinas recreativas y de azar, cuyo desembolso se reconoce como un gasto susceptible de deducción en el contexto del Impuesto de Sociedades.

calcular su base imponible, tomando como referencia algunos de los elementos esenciales utilizados en la determinación de la base imponible del IS⁸⁷.

En este sentido, si la base imponible del IS debe reflejar la capacidad económica de los obligados tributarios, la prohibición de deducir un gravamen legalmente impuesto, que afecta, e incluso más, que se se cuantifica sobre una parte de los beneficios de la sociedad, incide de manera indudable en la medición de la capacidad económica. Esto se debe a que se hace contribuir en función de una capacidad que no existe y que, por lo tanto, afecta al gravamen de unos beneficios que no son verdaderos, ya que han incurrido en gastos que se impide deducir.

La inconstitucionalidad no radica en la doble imposición⁸⁸ sobre una misma capacidad económica o contributiva, sino en la falta de consideración a la hora de evaluar dicha capacidad de dichos gastos que, en un impuesto estructural dentro del sistema tributario como es IS, debería ser una prioridad.

Es relevante tener en cuenta que, si bien es cierto que el TC ha reconocido la posibilidad de excepcionar la exigencia de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica cuando “*el legislador otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución*”⁸⁹, la indefinición e inexactitud del denominado "pacto social y de rentas" a través del que se justifica la adopción del gravamen temporal impide considerar la existencia de un interés general que permita obviar vulneración del principio de capacidad económica.

En resumen, la imposibilidad de deducir los gastos sin una justificación que se apoye de manera válida por otros valores constitucionales trastoca la objetividad en la medición de la capacidad económica o contributiva para mantener el gasto público, requisito establecido por el artículo 31 de la CE.

⁸⁷Cf: RUBIO GUERRERO, J. J., “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, *Manual de Fiscalidad internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 45.

⁸⁸ Cf: LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *La doble imposición interna*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 17 y 18

⁸⁹ STC 221/1992, de 11 de diciembre. Cuestión de inconstitucionalidad 173/1991.

2.3 Inconstitucionalidad de la sanción prevista en el artículo 2.7

En el séptimo apartado del artículo segundo, se establece que el importe de la prestación y su pago anticipado no deben ser objeto de repercusión económica, ya sea de manera directa o indirecta, es decir, no se permite trasladar el importe al usuario de los servicios financieros. Cuestión que, por otra parte, es perfectamente coherente con el objetivo de la regulación, pues no tendría sentido tratar de aliviar la coyuntura inflacionista con un gravamen repercutible. Sin embargo, el problema surge porque dicho artículo contempla una sanción de carácter no tributario muy grave en el caso de que se incumpla esta obligación, es decir, en el caso de que se repercuta.

Esta sanción conlleva la violación de varios principios jurídicos. En primer lugar, se vulnera el artículo 25.1 de la CE, que establece: "*Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento*".

Desde esta perspectiva, se vincula a la situación actual las implicaciones legales de un evento ocurrido en un momento en el que no se anticipaba su futura existencia, lo cual, inevitablemente, contraviene el principio de seguridad jurídica⁹⁰.

El segundo problema que plantea la infracción, tal y como está regulada, es la vulneración del artículo 9.3 de la CE. Como se ha analizado anteriormente, para la obligación del año 2023 se toma en consideración el año 2022 en cuanto a comisiones e intereses. Intentar demostrar que ha habido un aumento los precios de los servicios ofrecidos por las entidades para relacionarlo con la prohibida traslación, que constituiría la infracción, resulta absolutamente inconstitucional al no estar en vigor la norma en ese periodo y proyectar retroactivamente sus efectos está prohibido por la CE en el caso de normas sancionadoras desfavorables.

El tercer problema es que la citada sanción del 150% del importe repercutido no queda sujeta a ningún criterio modulador, pudiendo llegar a verse afectado el principio de proporcionalidad, máxime, como sostiene CALVO VÉRGEZ⁹¹ si se tiene presente la

⁹⁰ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de derecho financiero español*, 13.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 89.

⁹¹ Cfr. CALVO VÉRGEZ, J.: "La aplicación de los nuevos "impuestos" a las empresas energéticas y a la banca", ob., cit., BIB 2023\440.

reciente jurisprudencia comunitaria de acuerdo con la cual el citado principio resulta vulnerado cuando se constata la existencia de un desequilibrio patente y excesivo entre el desvalor de la conducta y la sanción impuesta.

Por lo expuesto podemos concluir que la retroactividad sancionadora “*in malam partem*” es clara y, por lo tanto, la inconstitucionalidad de la infracción

3. POSIBLE VULNERACIÓN DE PRINCIPIOS DE LA UNIÓN EUROPEA

Una consideración esencial y primaria de la que debemos partir a la hora de examinar esta cuestión es si el nuevo gravamen afecta a todas las entidades de crédito que operan en España o solo a aquellas que, además de operar en el territorio español, tienen su residencia en nuestro país⁹².

El artículo 2.1 de la norma reguladora es bastante breve e impreciso al identificar a los sujetos obligados, limitándose a mencionar a las entidades de crédito y los establecimientos financieros de crédito, sin mayores precisiones. Esto nos conduce a delimitar con mayor detalle el ámbito subjetivo del gravamen.

A través de un análisis inicial y tomando en cuenta las referencias contenidas en el artículo 2, en sus apartados primero, cuarto y séptimo, se puede afirmar, con total seguridad, que estarán sujetos al gravamen aquellos contribuyentes del IS que, debido a su actividad, están bajo la supervisión del Banco de España. En resumen, queda claro que las entidades con residencia en España están sujetas al gravamen; sin embargo, en relación con las entidades no residentes pero que también llevan a cabo operaciones en nuestro país, es necesario distinguir entre dos situaciones.

En primer lugar, aquellas que realizan actividades crediticias en nuestro territorio sin contar con una base estable no están sometidas al gravamen. Esto se debe a que, de conformidad con los Tratados para evitar la doble imposición, los rendimientos de las actividades económicas solo pueden estar sujetos a tributación en el lugar de residencia.

⁹² Vid. MARTÍN QUERALT, J: *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*, ob. cit., págs. 45-63.

En segundo orden, se encuentran las entidades que efectivamente disponen de una base estable. En este escenario y ante la falta de una referencia explícita en la normativa del gravamen, resulta necesario aplicar un razonamiento similar al realizado anteriormente. En este contexto, los establecimientos permanentes no quedan sometidos al IS, sino que se rigen por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)⁹³. Por consiguiente, dado que el IS parece ser el elemento de conexión con el gravamen objeto de análisis, se puede inferir que las entidades no sujetas a dicho impuesto tampoco pueden quedar sujetas al nuevo gravamen en cuestión.

Después de haber precisado que el gravamen únicamente impactará sobre las entidades de crédito con residencia en España, y partiendo de la premisa de que la finalidad de los principios y normas de la UE que se expondrán a continuación tiene por objetivo primordial lograr una uniformidad en el tratamiento de todas las personas y entidades que tienen su residencia y desarrollan sus actividades en la UE, y considerando que las disposiciones emanadas de un Estado miembro que discriminen basándose en la residencia no pueden ser admitidas, resulta imperativo abordar las posibles vulneraciones derivadas de la nueva regulación.

3.1 Prohibición de discriminación entre residente y no residentes

La igualdad de trato entre los sujetos residentes y no residentes está consagrada en el artículo 21.2 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), representando uno de los derechos más destacados en el ámbito de las obligaciones patrimoniales. Además, la jurisprudencia comunitaria⁹⁴ ha reiterado en numerosas ocasiones que no se pueden admitir diferencias en el régimen tributario y patrimonial basadas únicamente en el lugar de residencia de las personas.

En segundo lugar, es crucial señalar que, según la jurisprudencia del TJUE⁹⁵, la discriminación entre sociedades residentes y no residentes no puede ser justificada por el riesgo de evasión fiscal. Esta consideración resulta irrelevante en el presente caso, dado que la obligación recae sobre entidades residentes y toda esta jurisprudencia tenía por objeto analizar situaciones en las que los Estados trataban de perjudicar a las sociedades

⁹³ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. «BOE» núm. 62, de 12/03/2004.

⁹⁴ STJUE de 10 de junio de 2015 (Asunto C-686/13, X AB) y la sentencia de 21 de diciembre de 2016 (Asunto C-593/14, Masco Denmark ApS, Damixa ApS)

⁹⁵ STJUE, de 12 de abril de 1994 (Asunto C-1/93, Hallinburton Services)

extranjeras en beneficio de las residentes, tratando de apoyarse en un posible riesgo de evasión fiscal.

Lo que sí resulta interesante para este análisis es que en todos en los que el TJUE⁹⁶ se ha encontrado con estos casos, para evaluar la presencia de discriminación basada en la residencia de los obligados al pago de obligaciones patrimoniales, ya sean de naturaleza tributaria o no, sigue un proceso de investigación relativamente uniforme. La estructura de este examen puede ser empleada para analizar el caso que nos ocupa.

En primer lugar, el Tribunal se cuestiona si la disposición objeto de controversia podía ser evaluada desde la perspectiva del respeto a las libertades comunitarias y, en segundo término, se indaga sobre la existencia de algún motivo de interés general que justifique la aplicación de un trato diferenciado entre residentes y no residentes.

En resumen, únicamente tras considerar que una norma que impone una obligación patrimonial-ya sea de naturaleza tributaria o no- podría suponer una restricción a las libertades comunitarias, y después de constatar que la situación de residentes y no residentes es análoga, al confirmar la ausencia de una razón de interés general que desvirtúe los dos primeros criterios, el TJUE ha concluido que una normativa interna que trata de manera dispar a residentes y no residentes en un Estado miembro contraviene la normativa y las libertades de la UE..

Aplicando este mismo método de razonamiento al presente asunto, las conclusiones son claras:

Primera: El gravamen establecido para las entidades de crédito constituye una restricción a las libertades comunitarias. Se ahondará posteriormente en esta cuestión.

Segunda: La condición de las entidades de crédito y los establecimientos financieros de crédito con residencia en España guarda similitud con la de las entidades

⁹⁶ STJUE de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12, Comisión versus España) En dicha sentencia, se declaró que la regulación entonces vigente de nuestro Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones resultaba contraria a las normativas comunitarias al discriminar entre los residentes en nuestro país y aquellos residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea. El Tribunal, en su fallo, afirmó que: «... *el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le corresponden conforme a los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo del 2 de mayo de 1992, al permitir la existencia de disparidades en el tratamiento fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los herederos y donatarios residentes y no residentes en España, así como entre los causantes residentes y no residentes en España, y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles ubicados en territorio español y fuera de él.*»

equivalentes residentes en otros Estados miembros de la UE, es decir, no existen situaciones diferentes que requieran tratamientos diferentes.

Tercera: No se evidencia una fundamentación de interés general que respalde la disparidad de tratamiento entre las entidades de crédito y los establecimientos financieros de crédito con residencia en España, en contraste con sus equivalentes residentes en otros Estados de la Unión Europea. Este asunto también será objeto de análisis posteriormente.

En conclusión, el gravamen dirigido a las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, que, como previamente argumentado, no es más que un impuesto directo sobre los ingresos de estas entidades, contraviene las normativas de la UE al dar lugar a un trato diferente entre dichas entidades meramente por su lugar de residencia⁹⁷.

3.2. La vulneración de las libertades fundamentales de la UE

El ejercicio del poder tributario y patrimonial por parte de los Estados miembros se encuentra sujeto a limitaciones establecidas por la regulación de la UE⁹⁸.

En este contexto, es crucial destacar que dichas limitaciones no solo emanan de las disposiciones normativas, tanto primarias como secundarias, sino también de los principios extraídos de la jurisprudencia del TJUE, que ha desempeñado un papel protagonista en lo que podríamos denominar una "*armonización tributaria secundaria*".

Las disposiciones reguladoras de tributos y aportaciones patrimoniales que impongan restricciones a las libertades consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) no son aceptables, a menos que dichas restricciones cumplan con los siguientes requisitos:

- Deben aplicarse de manera no discriminatoria.
- Deben estar justificadas por exigencias imperativas derivadas del interés general.
- Deben ser apropiadas para alcanzar el objetivo perseguido.

⁹⁷Cfr. MARTIN QUERALT, J.: *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*, ob. cit., págs. 29

⁹⁸Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: *Análisis de la transparencia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pág. 199

— No deben exceder lo necesario para lograr dicho objetivo; es decir, deben ser proporcionadas.

En definitiva, lo que se busca es que no se puedan alcanzar los mismos objetivos a través de otros mecanismos que no supongan vulneraciones de las libertades o principios de la UE. A continuación, se realizará un análisis de las libertades que se ven afectadas.

3.2.1. La libertad de establecimiento

La libertad de establecimiento se encuentra consagrada en los artículos 49 y siguientes del TFUE⁹⁹. Dichos preceptos, en su esencia, enuncian este derecho de manera negativa. En un primer momento, establecen la norma general de prohibir cualquier limitación a la libertad de establecimiento. Posteriormente, regulan la forma en que se ejerce esta libertad y, por último, permiten ciertas restricciones en circunstancias particulares.

En este sentido, la libertad de establecimiento se puede definir como la facultad incondicional de los ciudadanos de la UE para llevar a cabo actividades no asalariadas, establecer y administrar empresas, y en particular, constituir sociedades, en cualquier Estado miembro.

Es relevante subrayar que las libertades delineadas en el TFUE operan en ambas direcciones. En consecuencia, no solo prohíben la discriminación contra las entidades con residencia en un Estado diferente de la UE que establece la restricción, sino que también resguardan a las entidades con residencia en el propio Estado que impone la limitación¹⁰⁰.

En segundo lugar, es relevante mencionar que el TJUE ha abordado la cuestión del impacto que una prestación patrimonial puede tener en la libertad de establecimiento¹⁰¹ en los siguientes términos:

Las discriminaciones contrarias a la libertad de establecimiento no se limitan únicamente a aquellas manifestadas de manera evidente y basadas en el domicilio social de las sociedades. También comprenden cualquier forma de discriminación encubierta

⁹⁹Analiza el contenido material de este principio QUADRA-SALCEDO FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, T.: “Libertad de establecimiento y de servicios. ¿Reconocimiento mutuo o país de origen”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 146, abril-junio 2010, págs. 221 y ss.

¹⁰⁰ STJUE de 12 de junio de 2018 (Asunto C- 650/16, A/S Bevola y otro)

¹⁰¹ STJUE de 3 de marzo de 2020 (Asunto C-75-18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt)

que, mediante la aplicación de otros criterios de diferenciación, conduzca efectivamente al mismo resultado: tratar de manera dispar a las empresas residentes y no residentes.

Cuando la exacción obligatoria se convierte en una discriminación indirecta fundamentada en el lugar del domicilio social de las sociedades, se vuelve incompatible con el marco legal comunitario. Esto ocurre cuando las características de la exacción indican que perjudica, en la mayoría de los casos, a las sociedades no residentes en una situación similar a aquellas que tienen su domicilio social en el Estado miembro que estableció dicha exacción.

En este contexto, estamos frente a una situación inversa, donde se perjudica a las entidades cuyo domicilio se encuentra en España en comparación con aquellas cuyo domicilio está en otro Estado miembro, incluso si están llevando a cabo la misma actividad.

En resumen, el gravamen sobre las entidades de crédito parece implicar, al menos en principio, una discriminación indirecta basada en la residencia de las entidades afectadas, constituyendo así una violación de la libertad de establecimiento. Hablamos de indirecta pues se entiende que la discriminación no trae como causa directa la residencia, pero la regulación actual del nuevo gravamen sí que da lugar a la misma, al no tener una justificación el trato diferente que sufren las entidades residentes frente a las no residentes

3.2.2. La libertad de prestación de servicios

La libertad de servicios está regulada por los artículos 56 y siguientes del TFUE, y se refiere a las prestaciones realizadas comúnmente a cambio de una compensación, siempre y cuando no estén sujetas a las disposiciones sobre la libre circulación de mercancías, capitales y personas, según lo establecido en el artículo 57 del mismo Tratado.

Resulta imperativo resaltar la distinción entre la libertad de establecimiento y la libertad de prestación de servicios. Mientras que la libertad de establecimiento concierne al ejercicio de una actividad económica o profesional con la presencia física del empresario o profesional en el Estado donde busca desarrollar dicha actividad, la libertad de prestación de servicios se refiere a la ejecución de una actividad económica sin la necesidad de trasladarse de un Estado miembro a otro. En otras palabras, la libertad de establecimiento posibilita que cualquier persona física o jurídica se establezca en un

Estado miembro de la UE para ejercer cualquier tipo de actividad económica, en tanto que la libertad de prestación de servicios implica que una persona física o jurídica pueda llevar a cabo una actividad sin restricciones desde su lugar de residencia, dirigida a clientes ubicados en cualquier Estado miembro de la UE¹⁰².

Existe una amplia jurisprudencia comunitaria¹⁰³ que resalta la incompatibilidad con el ordenamiento europeo de políticas cuya implementación discrimina a los sujetos en función de su lugar de residencia. Es evidente que la mayoría de estas sentencias se refieren a situaciones en las que los afectados son individuos cuya residencia se encuentra fuera del Estado que adopta la medida. No obstante, es crucial destacar que, como en el caso actual, la doctrina del TJUE resulta pertinente para nuestro objeto de estudio, ya que la libertad de prestación de servicios actúa también en ambas direcciones al evitar limitaciones tanto para las entidades residentes como para las no residentes.

En relación con esta libertad, resulta interesante analizar la jurisprudencia del TJUE que puede aportar claridad en el contexto de las prestaciones patrimoniales y especialmente la Sentencia de 17 de noviembre de 2009¹⁰⁴ que tuvo una importancia doble para el tema que estamos analizando al señalar que:

a) En primer lugar, la disparidad de trato entre residentes y no residentes solo podría justificarse si existiera una diferencia objetiva en su situación con respecto a la prestación de servicios específicos. No obstante, dado que tanto las entidades de crédito residentes como las no residentes llevan a cabo la misma actividad y generan los mismos ingresos, como comisiones e intereses, exigir el gravamen en cuestión solo a las residentes y no a las no residentes constituiría una infracción de la libertad de prestación de servicios.

¹⁰² Cfr: MARTÍN QUERALT, J.: *Estudio preliminar sobre la adecuación...*, ob. cit., pág. 56

¹⁰³ STJUE de 23 de enero de 2014 (Asunto C-296/12, Comisión versus Bélgica): En dicha sentencia, se señaló que el artículo 56 del TFUE se opone a la aplicación de cualquier normativa nacional que obstaculice más la prestación de servicios entre Estados miembros que la prestación de servicios exclusivamente interna en un Estado miembro. La STJUE de 6 de mayo de 2021 (Asunto C-142/20, Analisi G. Caracciolo Srl): En esta sentencia se instó a eliminar cualquier restricción que afecte la libre prestación de servicios, incluso si dicha restricción se aplica de manera igualitaria a los proveedores de servicios nacionales y a aquellos de otros Estados miembros, siempre y cuando dicha restricción pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos atractivas las actividades del proveedor establecido en otro Estado miembro que legalmente ofrece servicios similares

¹⁰⁴ STJUE de 17 de noviembre de 2009 (Asunto C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri versus Regione Sardegna) La sentencia tuvo como objetivo evaluar un impuesto implementado por la Región de Cerdeña sobre las escalas turísticas de las aeronaves utilizadas para el transporte privado de personas y de las embarcaciones de recreo. Este impuesto se aplicaba exclusivamente a los operadores cuyo domicilio fiscal estuviera fuera del territorio regional.

b) En segundo lugar, la posible intención extrafiscal de los impuestos puede no ser suficiente para no exigir a un gravamen acatar las libertades y principios recogidos en el ordenamiento de la UE. Abordaremos este punto más adelante.

En conclusión, el hecho de que el nuevo gravamen solo sea exigible a entidades residentes en España puede constituir una infracción a la libertad de prestación de servicios consagrada en el TFUE.

3.2.3 La libertad de movimiento de capitales

Debemos partir del artículo 63 y siguientes del TFUE donde se restringe las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros de la UE, y, según ha destacado la doctrina, una de las principales barreras para dicha libertad de movimientos puede surgir de la imposición de gravámenes.

Tal y como establece la jurisprudencia comunitaria, la libre circulación de capitales se presenta, como una cláusula residual que funciona en ausencia de otra libertad más específica. Además, tiene la particularidad de aplicarse también a operaciones con países no pertenecientes a la UE, siempre y cuando se cumplan las condiciones de un convenio internacional que garantice el intercambio de información tributaria.¹⁰⁵

Para nuestro propósito de estudio, resulta relevante abordar dos aspectos: en primer lugar, aclarar la noción de circulación de capitales; y, en segundo lugar, definir qué constituye restricciones o limitaciones a la libertad de circulación de capitales.

Al examinar la primera cuestión, es esencial tener presente que los Tratados no ofrecen una definición precisa de lo que implica la circulación o movimiento de capitales. Por consiguiente, es necesario recurrir a la extensa jurisprudencia¹⁰⁶ comunitaria para ello.

De dicha jurisprudencia se infiere que los movimientos de capitales comprenden, entre diversas operaciones, el conjunto de actividades necesarias para llevar a cabo tales movimientos, incluyendo la conclusión y ejecución de la transacción, así como las transferencias asociadas a la misma.

¹⁰⁵STJUE de 7 de septiembre de 2017(Asunto C-6/16, Egiom SAS, anterior Holcim France SAS, y otro)

¹⁰⁶ STJUE de 7 de noviembre de 2013 (Asunto C-322/11, Kitz)

En cuanto al segundo punto, el TJUE ha adoptado un concepto amplio de restricciones o limitaciones, que abarca tanto las explícitamente mencionadas en los tratados como aquellas que, sin estar expresamente contempladas, puedan desincentivar a los no residentes a invertir en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro a hacerlo en otros Estados miembros¹⁰⁷.

La imposición del gravamen a las comisiones e intereses implica un encarecimiento para las entidades de crédito con domicilio en España, en mi primer lugar en un 4,8%, y luego en un aumento del IS, dado que el gravamen no será considerado como un gasto deducible en tal impuesto, cuestión ya analizada en apartados anteriores. En otras palabras, los beneficios de estas entidades se verán reducidos en el porcentaje del gravamen, además de experimentar un aumento en el IS.

Es manifiesto que, como consecuencia de esta situación, las entidades de crédito con residencia en otros Estados de la UE se sitúan en una posición competitiva que les posibilita ofertar sus productos en condiciones económicas más ventajosas, por ende, considero que esto representa una importante limitación a la libertad de movimiento de capitales.

3.3. Posibles salvaguardas frente a las vulneraciones de libertades

Los derechos y libertades establecidas por los Tratados de la UE no son de carácter absoluto, por lo que bajo determinadas circunstancias se permite su contradicción siempre buscando un interés jurídico superior. La jurisprudencia del TJUE ha abordado de manera constante los límites inherentes a todas estas libertades, teniéndolos en consideración al determinar si, en situaciones específicas, se ha infringido o no la libertad en cuestión.

A continuación, se abordarán distintos extractos de la jurisprudencia comunitaria para comprobar si el gravamen responde a alguna de las situaciones en las que se permite bordear las libertades comunitarias

En este sentido, en relación con la libertad de establecimiento¹⁰⁸ TJUE indicó, lo siguiente: *“una restricción a la libertad de establecimiento solo podría ser aceptada si,*

¹⁰⁷STJUE de 10 de febrero de 2011 (Asunto, C-436/08 y C-437/08)

¹⁰⁸STJUE de 6 de octubre de 2020(Asunto C-66-18, Comisión versus Hungría)

en primer lugar, estuviera justificada por una razón imperiosa de interés general y, en segundo lugar, respetara el principio de proporcionalidad".

Una línea doctrinal similar se puede apreciar en el ámbito de la libertad de prestación de servicios¹⁰⁹: *“De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una restricción de la libre prestación de servicios solo puede admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el TFUE y está justificada por razones imperiosas de interés general, siempre que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue”.*

Finalmente, la libre circulación de capitales puede ser fundamentada en la necesidad de asegurar el cumplimiento del gravamen¹¹⁰.

En resumen, según el TJUE, las libertades mencionadas dentro de la UE pueden ser restringidas por motivos de interés general, para asegurar el cumplimiento de un gravamen y para preservar y distribuir equitativamente la facultad tributaria y patrimonial de los Estados miembros.

Ahondando en cada una de estas circunstancias podemos desarrollar los siguiente: No es necesario extenderse en la argumentación de que la imposición del gravamen no persigue asegurar su recaudación, ni la preservación de la potestad tributaria de España, ni, en última instancia, la distribución equitativa de dicha potestad con otros Estados de la UE. Por ende, únicamente la necesidad de salvaguardar un interés general se presenta como la posible justificación de la restricción a los derechos comunitarios de libertad de establecimiento, de prestación de servicios y de movimiento de capitales en el presente caso.

De la Exposición de motivos, se deduce que el interés general perseguido es de naturaleza triple: En primer lugar, contribuir al logro de un pacto de rentas mediante la distribución equitativa de la inflación. En segundo lugar, reducir los beneficios empresariales en los sectores cuyos márgenes se ven más beneficiados por el incremento de los precios, y, por último, compensar parcialmente, los costes derivados del rescate de las entidades de crédito en el pasado cercano. Analicemos detenidamente estos tres

¹⁰⁹ STJUE de 25 de julio de 2018 (Asunto C-553/16, «TTL» EOOD)

¹¹⁰ STJUE de 26 de mayo de 2016 (Asunto C-48/15, NN (L) International SA): Bélgica buscaba asegurar dicha garantía mediante la imposición de un interés de demora que se aplicaba exclusivamente a las sociedades no residentes.

objetivos. Comenzando con el último de los objetivos mencionados, este razonamiento no resulta convincente por dos razones fundamentales.

En una primera instancia, la intervención para rescatar ciertas entidades de crédito no se llevó a cabo con un beneficio específico hacia entidades o individuos particulares, sino con el propósito de prevenir consecuencias catastróficas para el país en su totalidad derivadas del colapso de un sector fundamental para la economía. De esta manera, el beneficio no se limitó exclusivamente al ámbito financiero, sino que tuvo repercusiones en la sociedad en su conjunto. En segundo lugar, el rescate afectó a entidades de diversos tamaños y características. Si la intención es que el gravamen compense, al menos parcialmente, los costes asociados al rescate bancario, resulta incomprensible la exclusión del gravamen para las entidades de menor volumen de negocios, algunas de las cuales también fueron objeto de rescate, porque recordemos que este solo gravará a las entidades cuya cifra de negocio sea superior a 800 millones de euros.

El segundo motivo aborda la reducción de los beneficios en aquellos sectores, energía y entidades financieras, cuyos beneficios se han visto favorecidos por el aumento de precios debido a la coyuntura inflacionista. Recordemos que en el Preámbulo, el legislador argumenta que la imposición del gravamen se justifica para contrarrestar posibles incrementos en los beneficios de las entidades financieras como consecuencia de la elevación de la tasa de interés de intervención del Banco Central Europeo, catalogándolos como beneficios extraordinarios o "beneficios inesperados"¹¹¹.

El objeto de este trabajo no abarca el estudio económico del que se obtienen dichas conclusiones pero acudiendo a la literatura económica, que ha dedicado considerable tiempo al análisis de la relación entre las tasas de interés y los beneficios bancarios, la conclusión a la que se ha llegado es que no parece haber una conexión de causa directa entre las tasas de interés y los beneficios de las entidades de crédito, sino que son factores individuales como la solvencia patrimonial de la entidad, su estructura de costos

¹¹¹ Para CALVO VÉRGEZ es un error calificar como "extraordinarios" unos beneficios sencillamente porque los mismos son obtenidos al amparo de una política monetaria de subida de tipos, máxime cuando los mismos han estado situados durante estos últimos años en márgenes negativos, dada la política de expansión cuantitativa implementada por el BCE. A su juicio, buena parte de estos hipotéticos "beneficios extraordinarios" podrían constituir realmente el resultado de la normalización de los tipos de interés, que vuelven a estar en positivo tras más de diez años cerca de cero o negativos y ello sin olvidar que con carácter general, los ingresos por gastos y comisiones representan la contrapartida de prestaciones de servicios y gastos que las entidades financieras ofrecen a sus clientes. *Cfr.* CALVO VÉRGEZ, J.: "La aplicación de los nuevos "impuestos" a las empresas energéticas y a la banca", *ob.*, *cit.*, BIB 2023\440.

operativos, la diversificación de la demanda de crédito, la amplitud del mercado en el que opera o su grado de internacionalización son determinantes para los beneficios.

Tanto es así que estudios de este tipo llevaron al Banco Central Europeo a desaconsejar la implementación de impuestos ad hoc sobre el sector financiero por parte de los Gobiernos.

En relación con el primer objetivo de "contribuir a la consecución de un pacto de rentas a través de un reparto equitativo de la inflación", surgen dudas significativas. Aunque la coyuntura económica en España al momento de establecer el gravamen es inflacionista, imponer un gravamen de esta índole no parece ser una medida eficaz para abordar el problema. Esto se debe, principalmente, a dos razones.

En primer lugar, no se establece de manera alguna la amplitud, naturaleza, medios o finalidad de dicho pacto. En estas circunstancias, resulta imposible determinar de qué manera la imposición del gravamen puede contribuir a lograr un objetivo que ni siquiera se identifica de forma aproximada.

En este contexto, el problema no radica tanto en la ausencia de la causa, como ocurría con los otros dos motivos analizados anteriormente, ya que la existencia del proceso inflacionista es innegable. No obstante, lo que resulta inexistente, impreciso o insuficiente es la justificación de que el gravamen sea una herramienta eficaz o útil para combatir la inflación o mitigar sus efectos.

IV. LA PERSPECTIVA FORAL

A pesar de su clasificación como PPPNT y de que, en teoría, el nuevo gravamen no se considera un tributo, la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa participan en él gracias a las negociaciones llevadas a cabo en el marco de sus respectivas Comisiones Mixtas del Convenio y el Concierto Económico.

De hecho, la posibilidad de que se excluyera a esas regiones en la participación del gravamen como consecuencia de haberlo catalogado como una PPPNT, fue apuntada por el Partido Nacionalista Vasco, el cual entendió que se atentaba contra el Convenio y el Concierto por impedir que la concertación de estos nuevos impuestos, imposibilitando

que sus Haciendas puedan recaudar un solo euro de lo gravado a las empresas de los sectores bancario y eléctricos¹¹².

El acuerdo adoptado por la Comisión Mixta del Concierto Económico en la reunión mantenida el 27 de diciembre de 2022 permite participar al País Vasco en la financiación por el gravamen temporal *“con el fin de hacer frente a las excepcionales consecuencias económicas y sociales motivadas por la guerra en Ucrania y por los problemas de oferta y de suministros derivados de la pandemia provocada por la COVID-19, con objeto de apoyar la acción pública de la Comunidad Autónoma dirigida a reforzar el pacto de rentas”*¹¹³

De manera similar, la Comisión Coordinadora del Convenio Económico entre Navarra y el Estado acordó el 28 de diciembre de 2022 la participación de la Comunidad Foral en el nuevo gravamen. Este acuerdo, al igual que el mencionado anteriormente, se estableció teóricamente con el propósito de hacer frente a las circunstancias económicas y sociales excepcionales provocadas por la guerra en Ucrania y los problemas de oferta y suministro derivados de la pandemia de la COVID-19, pero de manera análoga al acuerdo anterior, parece estar más relacionado con el hecho de a ojos del gobierno Navarro, la configuración del gravamen como una PPPNT dificultaba su participación en el mismo.

Esta cuestión viene a reafirmar la consideración de que el gravamen es una figura tributaria y de carácter impositivo, tanto es así que en el Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía¹¹⁴, se prevé: *“la revisión de la configuración de ambos gravámenes, inicialmente configurados como prestaciones patrimoniales de carácter público temporal y de naturaleza no tributaria, para su plena integración en el sistema tributario y se convertirán en tributos concertados o convenidos, según corresponda, previa modificación del concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra”*

¹¹² Cfr. SUBERBIOLA GARBIZU, I. “El gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito”, Nueva Fiscalidad, Monográfico, 2024, en prensa (facilitado por la tutora)

¹¹³ Punto primero del segundo acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, Acta núm. 2/2022

¹¹⁴ BOE núm. 310, de 28/12/2023.

V. CONCLUSIONES

Primera: Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias nacen de su configuración constitucional. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con sus homólogas tributarias, su desarrollo legal ha sido absolutamente deficiente. Como consecuencia, ha tenido que ser la doctrina jurisprudencial la que ha delimitado las características de esta figura.

En este sentido, son dos las características esenciales que justifican o acreditan el empleo de esta figura por parte del legislador. Por un lado, la concurrencia de interés o finalidad pública y, por otro, su imposición de manera coactiva por parte de la administración. Asimismo, la doctrina ha establecido que mediante esta figura no se obtienen ingresos públicos, lo que viene a determinar que no se puede establecer como presupuesto para el empleo de la misma, la necesidad de financiar gasto público alguno.

Segunda: Derivado del hecho de que su desarrollo normativo ha sido insuficiente, se ha planteado en numerosas ocasiones la duda de si esta figura se debe someter a los principios que rigen la materia tributaria.

La conclusión a la que consistentemente han llegado los tribunales españoles es que si bien no se deben someter a dichos principios, no se trata de una hoja en blanco para el legislador, debiendo adecuarse a otros principios recogidos en la carta magna, como la reserva de ley, entre otros, pues de no ser así, se estaría concediendo autorización para que el Estado ejerciese el control sobre la propiedad privada sin ningún otro requerimiento adicional, y únicamente en virtud de la utilidad pública ya mencionada.

Tercera: Han sido muy escasas las ocasiones en las que el legislador ha optado por el empleo de esta figura, fundamentalmente por el hecho, ya mencionado, de no poder usar los recursos obtenidos para financiar el gasto público.

En este contexto, las PPPNT creadas hasta el momento, e incluso aquellas previstas de manera general, han implicado que la prestación realizada beneficie a particulares o que la carga económica no asumida por el ente público sea trasladada a particulares, ya sean privados o públicos.

Cuarta: Analizando ya en concreto el nuevo gravamen a las entidades de crédito y establecimientos financieros, son varias las cuestiones a resaltar. En primer lugar, la

iniciativa legislativa por la que ha optado el legislador, la proposición de ley, no es la vía más adecuada. Fundamentalmente porque a través de la misma se omiten una serie de revisiones e informes por parte de diferentes entidades entre los que destaca la Memoria de Impacto Normativo, así como el informe de la Comisión General de Secretarios de Estado. Estos informes podrían haber solventado gran parte de las incoherencias normativas que se mencionarán más adelante.

Quinta: Analizando las circunstancias económicas recogidas en la exposición de motivos, sí que parece razonable, el empleo de alguna medida temporal que trate de paliar los efectos de la coyuntura inflacionista en la que se ve inmersa España consecuencia, entre otras cuestiones, de la guerra de Ucrania.

Sexta: El hecho de que haya una coyuntura que requiera medidas excepcionales no justifica el hecho de emplear la denominación de instituciones jurídicas grises, como las PPPNT, cuando la naturaleza de la regulación del gravamen difiere en absoluto de dicha figura.

A lo largo del trabajo no solo se han expuesto las incompatibilidades que la regulación del gravamen presenta con la Constitución o los principios rectores de la Unión Europea, sino que se ha puesto de manifiesto que a lo que el legislador denomina PPPNT es en realidad una figura tributaria, más concretamente, un impuesto.

Como **conclusión final**, me gustaría poner de manifiesto, que, si bien es cierto que situaciones excepcionales requieren medidas excepcionales, no creo que el empleo de aquellas figuras faltas de desarrollo normativo sea el camino correcto para encauzar regulaciones que, de otra manera, resultarían imposibles. El respeto a la Constitución y los principios de la Unión Europea debe ser una máxima incuestionable y regulaciones como las que se ha analizado en este trabajo, tratan de bordear esos principios.

Tanto es así que el Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre se propone *“la revisión de la configuración de ambos gravámenes, inicialmente configurados como prestaciones patrimoniales de carácter público temporal y de naturaleza no tributaria, para su plena integración en el sistema tributario y se convertirán en tributo. “*

A día de hoy, esa revisión no se ha producido, el gravamen temporal sigue siendo exigible para los sujetos obligados y se mantiene su configuración como una prestación patrimonial pública de naturaleza no tributaria.

VI. REFERENCIAS

AGUALLO AVILÉS, A.: *Un criterio jurídico para delimitar tasas y precios: la dicotomía prestación espontánea-prestación impuesta*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

ANEIROS PEREIRA, J.: “La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 y sus pretendidas consecuencias”, *Quincena Fiscal*, Núm. 7, 2018.

CALVO ORTEGA.R, “Sentido actual del principio de reserva de la ley tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, Núm. 8, 2018.

CALVO VÉRGEZ, J.: “La aplicación de los nuevos “impuestos” a las empresas energéticas y a la banca”, *Revista Quincena fiscal*, Núm. 6, 2023.

CRUZ AMOROS, M.: “Apuntes sobre las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias”, *El derecho.com*, Lefebvre, 28 de noviembre de 2022.

DE JUAN CASADEVALL, J.: “El nuevo “Impuesto” bancario y su dudosa configuración como prestación patrimonial pública no tributaria”. *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Núm. 189, 2022.

DI PIETRO, A.: *Los principios europeos del Derecho Tributario*. Atelier, Barcelona, 2015

FALCÓN Y TELLA, R.: *Análisis de la transparencia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: “Análisis conceptual de la categoría jurídica que se proyecta sobre la contraprestación por el suministro municipal de agua”. *Crónica tributaria*, Núm. 166, 2018.

FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de derecho financiero español*, 13.^a ed., Marcial Pons, Madrid, 1991.

GARCÍA DE PABLOS, F.: “Los nuevos gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito” *Quincena fiscal*, Núm. 20/ 2022.

GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, P.: “La iniciativa legislativa en la Constitución española de 1978”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Núm. 59, mayo-agosto, 2000.

GARCÍA NOVOA, C.: “El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005

GARCÍA ROCA, J. *Informe sobre la constitucionalidad de la Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energéticos y su adecuación al Derecho de la Unión Europea*. Ed. 21 Madrid, 2023.

GÓMEZ-FERRER RINCÓN, R: *Las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria en las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos* Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015.

GÓMEZ JIMÉNEZ, C.: “Las prestaciones patrimoniales de carácter público: naturaleza y relevancia”, *Crónica Tributaria*, Núm. 481, 2022.

GÓMEZ LUGO, Y.: “El derecho a tramitar las iniciativas legislativas por el procedimiento adecuado». *Revista para el análisis del Derecho*,” Núm. 4, 2009.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I. *Informe sobre la reforma de la fiscalidad del agua en España. Informe temático para la elaboración del Libro verde de la gobernanza del agua en España*, Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, noviembre, 2020.

LAGO MONTERO, J.M.: “Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias ¿Para qué?”, *Revista Técnica Tributaria*, Núm.132, 2021.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *La doble imposición interna*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “El tributo y la preocupante “huida” del Derecho Tributario”, *Revista La Ley*, Núm. 13, 2022.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias no exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios por un sujeto privado*. Ed. Lefevbre, 2022.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC”, *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas*, Núm. 106, 2000.

MARTÍN QUERALT, J: *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2022.

MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: “La constitucionalidad de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Núm. 441, 2019.

MATA SIERRA. M Y BLASCO DELGADO. C.: “Análisis jurídico de los nuevos mecanismos de financiación del servicio público estatal de televisión” *Revista española de derecho financiero, Civitas*, Núm.148, 2010.

MENÉNDEZ MORENO, A. «Las prestaciones patrimoniales de carácter público: un análisis de su estructura en busca de su mejor adecuación a nuestro texto constitucional». *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

MENÉNDEZ MORENO, A.: “La configuración de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieras de crédito”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 22, 2022.

MENÉNDEZ MORENO, A.: “Sobre la calificación y constitucionalidad de los Gravámenes Temporales Energético y de Entidades de Crédito y Establecimientos Financieros de Crédito”, *Revista Quincena fiscal*, Núm. 3, 2023.

PÉREZ ROYO, F, y CARRASCO GONZÁLEZ, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Thomson Reuters Civitas, 2019.

PÉREZ ROYO.J, «Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional». *Hacienda y Constitución*, IEF. Madrid, 1979.

PERNAS GARCÍA, J.J.: “El principio de necesidad y de proporcionalidad en la Ley de Garantía de Unidad de Mercado”, María José Alonso Mas (Dir.), *El nuevo marco jurídico de la Unidad de Mercado*, La ley, Madrid, 2014.

QUADRA-SALCEDO FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, T.: “Libertad de establecimiento y de servicios. ¿Reconocimiento mutuo o país de origen”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 146, abril-junio 2010.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”, *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, Núm. 13, 2016.

RUBIO GUERRERO, J. J., “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, *Manual de Fiscalidad internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

SUBERBIOLA GARBIZU, I. “El gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito”, *Nueva Fiscalidad*, Monográfico, 2024

VILLAR EZCURRA, M.: *Los impuestos que gravan la electricidad, las prestaciones coactivas no tributarias y la intervención en costes*. Aranzadi, 2023.

ANEXO 1. JURISPRUDENCIA

Tribunal Constitucional

STC 6/1983, de 4 de febrero. Recurso de inconstitucionalidad 123/1982.

STC 126/1987, de 16 de julio. Recurso de inconstitucionalidad 88/1985.

STC 221/1992, de 11 de diciembre. Recurso de inconstitucionalidad 173/1991.

STC 296/1994, de 10 de noviembre de 1994. Cuestiones de inconstitucionalidad 587/1993 y 3.626/1993.

STC 185/1995, de 19 de mayo. Recursos de inconstitucionalidad 233/1999 y 73/2011.

STC 185/1995, de 14 de diciembre. Recurso de inconstitucionalidad núm. 1405/1989.

STC 182/1997, de 28 de octubre de 1997. Recursos de inconstitucionalidad 2.548/1992 y 553/1993.

STC 100/2012, de 8 de mayo. Recurso de inconstitucionalidad 645/2010 .

STC 83/2014, de 29 de mayo de 2014. Cuestión de inconstitucionalidad 3169-2005.

STC 167/2016, de 6 de octubre de 2016. Cuestión de inconstitucionalidad 6599-2013.

STC 63/2019, de 9 de mayo de 2019. Recurso de inconstitucionalidad 739/2018.

Tribunal Supremo

STS 112/2022, 31 de enero de 2022.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

STJUE de 12 de abril de 1994 (Asunto C-1/93, Hallinburton Services).

STJUE de 17 de noviembre de 2009 (Asunto C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri versus Regione Sardegna).

STJUE de 10 de febrero de 2011 (Asunto, C-436/08 y C-437/08).

STJUE de 7 de noviembre de 2013 (Asunto C-322/11, Kitz).

STJUE de 23 de enero de 2014 (Asunto C-296/12, Comisión versus Bélgica).

STJUE de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12, Comisión versus España).

STJUE de 26 de mayo de 2016 (Asunto C-48/15, NN (L) International SA).

STJUE de 7 de septiembre de 2017 (Asunto C 6/16, Eqiom SAS, anterior Holcim France).

STJUE de 7 de septiembre de 2017 (Asunto C 6/16, Eqiom SAS, anterior Holcim France).

STJUE de 12 de junio de 2018 (Asunto C- 650/16, A/S Bevola y otro).

STJUE de 25 de julio de 2018 (Asunto C-553/16, «TTL» EOOD).

STJUE de 3 de marzo de 2020 (Asunto C-75-18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt).

STJUE de 6 de octubre de 2020 (Asunto C-66-18, Comisión versus Hungría).