

DOCUMENTOS DE TRABAJO

2/2024

Presente y futuro del Derecho Financiero y Tributario:
cuestiones críticas
VIII Reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario

SEVILLA

9 y 10 DE NOVIEMBRE DE 2023



ÍNDICE

Presentación: por Florián García Berro y Jesús Ramos Prieto

PRIMERA PARTE: LA SITUACIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES A 20 AÑOS DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Capítulo 1: EL PRINCIPIO DE INTIMIDAD Y DE INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO EN EL MARCO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN, por Irune Suberbiola Garbizu

1. Punto de partida: un exiguo marco normativo
2. Delimitación de la labor del juez de lo contencioso, la concreción del triple test de constitucionalidad en la práctica administrativa
 - 2.1. La necesidad, la idoneidad y la proporcionalidad de la entrada en el DCP
 - 2.2. Canon de actuación derivado del triple test de constitucionalidad
 - 2.3. Concreción del triple test de constitucionalidad en la entrada de la inspección al DCP a la luz de la jurisprudencia más reciente en la materia
 - 2.3.1. STS de 12 de mayo de 2022, sobre los efectos de la nulidad de una autorización judicial de entrada y registro
 - 2.3.2. STS de 14 de octubre de 2022, sobre la “cifra de negocios” y el “promedio del sector” como fundamento para la entrada
 - 2.3.3. STS de 25 de octubre de 2022, sobre la información incautada en DCP ajeno vulnerando derechos de terceros
 - 2.3.4. STS de 2 de noviembre de 2022, sobre el control *a posteriori* de la entrada realizada
 - 2.3.5. STS de 10 de noviembre de 2022, sobre la copia del expediente judicial
 - 2.3.6. STS de 9 de junio de 2023, sobre la necesaria ponderación de las pruebas caso por caso
3. Derechos conexos
 - 3.1. El derecho a un entorno digital
 - 3.2. Jurisprudencia reciente sobre la inviolabilidad del entorno digital en los procedimientos de comprobación e investigación
 - 3.2.1. STS de 14 de junio de 2023, sobre el copiado masivo, sin cribaje, de correos electrónicos alojados en un servidor
 - 3.2.2. STS de 29 de septiembre de 2023, sobre la solicitud de entrada al contenido almacenado en un ordenador personal
 - 3.3. La privacidad como fundamento de la inviolabilidad del entorno virtual en el marco de los procedimientos de comprobación e investigación
4. Reflexiones finales

Bibliografía

Capítulo 2: PRINCIPIOS LIMITADORES DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN, por Marta González Aparicio

1. Consideraciones iniciales
2. Marco legal del principio de buena administración
 - 2.1. Normativa interna
 - 2.2. Normativa de la Unión Europea
 - 2.3. Aplicación de las disposiciones de la Carta al Derecho interno
3. Naturaleza jurídica de la buena administración
 - 3.1. El ¿principio o derecho? a la buena administración
 - 3.2. El carácter de los derechos insertos en la buena administración
4. La deseable positivización del principio de buena administración
5. Conceptualización y límites del principio de buena administración al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo
6. Reflexión de cierre

Bibliografía

Capítulo 3: DERECHO A UNA FISCALIDAD JUSTA: AUTOMATISMO SANCIONATORIO E HISTORIAL DEL CONTRIBUYENTE, por Eva María Gil Cruz

1. Planteamiento
2. La motivación de la culpabilidad y el uso de los algoritmos
3. Proporcionalidad en la imposición de sanciones
4. Valoración de la responsabilidad en atención al historial del contribuyente
5. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 4: EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN COMO GUÍA EN LA INTRODUCCIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN RECTIFICATIVA EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA, por María del Pilar Cortázar Gutiérrez

1. Introducción
2. Figura de la autoliquidación rectificativa. De la obligación de servir al autoservicio tributario
3. Posibles modificaciones a la luz del principio de buena administración
4. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 5: LA PLUSVALÍA MUNICIPAL. LA SITUACIÓN DEL CONTRIBUYENTE ANTE LOS ÚLTIMOS PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES Y ANTE EL NUEVO RÉGIMEN LEGAL DEL TRIBUTO, por Daniel Blanco Núñez

1. Antecedentes de la problemática constitucional del IIVTNU
2. La doctrina jurisprudencial que desemboca en la configuración actual del impuesto
 - 2.1. Declaración de inconstitucionalidad del método de cálculo del IIVTNU ante la inexistencia de plusvalía generada
 - 2.1.1. STC 26/2017, de 16 de febrero-Guipúzcoa
 - 2.1.2. STC 59/2017, de 11 de mayo-Régimen Común
 - 2.1.3. STS 1163/2018, de 9 de julio. Tesis minimalista vs tesis maximalista
 - 2.2. Declaración de nulidad de los preceptos que recogen el método de cálculo del IIVTNU cuando la cuota resultante es mayor a la plusvalía generada. La STC 126/2019, de 31 de octubre
 - 2.3. Declaración de inconstitucionalidad y nulidad total del método de cálculo del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre
3. Nuevo régimen jurídico del IIVTNU. El RDL 26/2021
 - 3.1. El Decreto-Ley como instrumento para configurar el nuevo régimen legal del IIVTNU
 - 3.2. Aspectos del TRLRHL modificados por el RDL 26/2021
 - 3.3. Impacto económico del RDL 26/2021 y escenario derivado de su entrada en vigor
4. La situación del contribuyente ante los últimos acontecimientos en relación con el impuesto
 - 4.1. Resoluciones que afectan a los recursos contra la aptitud o no del RDL 26/2021 como instrumento de regulación del nuevo IIVTNU
 - 4.2. Resoluciones que afectan a los recursos contra situaciones consideradas como consolidadas
5. A modo de conclusión

Bibliografía

Capítulo 6: EL ORDEN DEBIDO EN LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL: EL PAPEL DE LA INTERPRETACIÓN AUTÓNOMA Y DE LOS CERTIFICADOS FISCALES, por Daniel Santiago Marcos

1. La influencia de la globalización sobre la figura de la residencia fiscal
2. Nociones a considerar ante un conflicto de residencia dual
 - 2.1. La jerarquía de fuentes en materia tributaria
 - 2.2. La interpretación de un tratado internacional
 - 2.3. La aportación de un certificado fiscal
3. El orden debido para la determinación de la residencia fiscal: análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de junio de 2023
 - 3.1. Supuesto de hecho
 - 3.2. La posición del Tribunal Supremo: la preferencia del CDI sobre la ley interna española
4. Reflexiones finales

Bibliografía

Capítulo 7: LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS Y LA CONSECUENTE PÉRDIDA DE GARANTÍAS PARA LOS CONTRIBUYENTES, por Yeray Villegas Almagro

1. Introducción y estado actual de la cuestión
2. La autoliquidación rectificativa
 - 2.1. Análisis del marco normativo
 - 2.2. Algunas implicaciones para el contribuyente
 - 2.3. La pérdida de garantías
3. Conclusiones

Bibliografía

SEGUNDA PARTE: HACIENDA EUROPEA Y HACIENDA DE LOS ESTADOS MIEMBROS: IMPLICACIONES EN MATERIA DE GASTO PÚBLICO

Capítulo 1: EL INSTRUMENTO DE RECUPERACIÓN <<NEXT GENERATION EU>> Y SU INCIDENCIA SOBRE EL PRESUPUESTO Y LOS RECURSOS PROPIOS DE LA UNIÓN EUROPEA, por Edoardo Traversa

1. El Programa *NextGeneration* y la posible revisión del sistema de recursos propios
2. La base jurídica de los recursos propios
3. Propuestas de reforma de la Comisión de 2023 de actuación del acuerdo institucional del 2020
4. Interacción con la base jurídica de la UE en materia tributaria
5. Características ideales de futuros tributos propios
6. Dos posibles tributos propios: el IVA europeo y el impuesto sobre determinados servicios empresariales

Capítulo 2: PENSIONES PÚBLICAS Y DERECHO FINANCIERO: EFECTOS DEL REAL DECRETO-LEY 2/2023 SOBRE LOS INGRESOS Y EL GASTO PÚBLICO, por Carlos David Aguilar Segado

1. Introducción
2. Efectos del Real Decreto-ley 2/2023 por la vía del ingreso y del gasto público
 - 2.1. Efectos por la vía del gasto público
 - 2.2. Efectos por la vía del ingreso público
3. La reforma de las pensiones: advertencia de la AIReF y del Banco de España
4. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 3: EL GASTO PÚBLICO LOCAL DERIVADO DE LOS FONDOS *NEXT GENERATION*, por Joan Pagès i Galtés y Diana Ferrer Vidal

1. Introducción
2. Contexto de los fondos
3. Finalidad de los fondos *Next Generation*

4. Diversificación de los fondos
5. Aspecto normativo
6. Aspecto temporal
7. Aspecto teleológico
 - 7.1. Neofabianismo *versus* neokeynesianismo
 - 7.2. Plan antifraude
8. Aspecto subjetivo
 - 8.1. Planteamiento
 - 8.2. Entidades decisoras, ejecutoras e instrumentales
 - 8.3. Sujeción a los principios constitucionales del gasto público
9. Aspecto objetivo
 - 9.1. Planteamiento
 - 9.2. Préstamo
 - 9.3. Subvención
10. Aspecto formal
 - 10.1. Planteamiento
 - 10.2. Formación específica en captación y gestión de fondos europeos
 - 10.3. Planificación anticipada de necesidades y programas de acciones
 - 10.4. Diseño de un sistema de gobernanza específico
 - 10.5. Agilización y simplificación de trámites
 - 10.6. Control de la buena gestión financiera
 - 10.7. Inteligencia artificial
11. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 4: DESAFÍOS EN LA TRANSPARENCIA Y EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO AMBIENTAL: PERSPECTIVAS DE MEJORA, por Virginia Martínez Torres

1. La incorporación de la fiscalización ambiental en el Tribunal de Cuentas
2. Evolución sobre la evaluación de la información sobre sostenibilidad en el sector público a través de la auditoría realizada por el Tribunal de Cuentas
3. Gasto fiscal y gasto nacional en protección ambiental
 - 3.1. Análisis del gasto fiscal ambiental en periodos actuales
 - 3.2. Gasto nacional en protección ambiental
4. Conclusión: La importancia del control de la eficiencia del gasto

Bibliografía.

Capítulo 5: EL MARCO FINANCIERO PLURIANUAL EN LA UNIÓN EUROPEA (2021-2027) DESDE LA PERSPECTIVA DEL GASTO, por Carlos Carbajo Nogal

1. Contexto jurídico
2. El gasto de la Unión Europea en el MFP 2021-2027
 - 2.1. Mercado único, innovación y economía digital
 - 2.2. Cohesión, resiliencia y valores
 - 2.3. Recursos naturales y medio ambiente
 - 2.4. Migración y gestión de fronteras
 - 2.5. Resiliencia, seguridad y defensa
 - 2.6. Vecindad y resto del mundo
 - 2.7. Administración pública europea
3. Los instrumentos especiales que garantizan flexibilidad
4. Next Generation EU
5. A modo de colofón

TERCERA PARTE: EVALUACIÓN Y ACREDITACIÓN DEL PROFESORADO Y EVALUACIÓN DE LA ACTIVIDAD INVESTIGADORA

Capítulo 1: EL RÉGIMEN DEL PROFESORADO UNIVERSITARIO EN LA LOSU, por Ismael Jiménez Compaired

1. La LOSU y las herramientas iniciales para comprender su significado
2. Cuestiones básicas que afectan al profesorado universitario de las universidades públicas
3. Las adscripciones del profesorado universitario de las universidades públicas
4. Las categorías profesoras: funcionarios y laborales; permanentes y temporales Las funciones propias de cada una de ellas y, en su caso, la duración máxima de la relación de empleo
5. El acceso a las plazas esenciales de profesorado de las universidades públicas: CDU y PPL
 - 5.1. La acreditación para las diferentes figuras como paso previo al acceso
 - 5.2. El acceso en función de la oferta de empleo a turno libre: cuerpos docentes universitarios y profesores permanentes laborales
 - 5.3. El acceso en función de la oferta de empleo de promoción interna
 - 5.4. El cupo del 15% para investigadores con certificación I3/R3
 - 5.5. El cupo para personas con discapacidad
6. El acceso a otras plazas: ayudantes doctores, asociados, sustitutos y otras categorías LOSU
7. El régimen del profesorado de las universidades públicas: dedicación y disponibilidad para la docencia; retribuciones; incompatibilidades
 - 7.1. Dedicación y disponibilidad para la docencia
 - 7.2. Retribuciones
 - 7.3. Incompatibilidades

8. Profesorado correspondiente a los ámbitos de salud humana
 9. Entrada en vigor y régimen transitorio
 - 9.1. Las relaciones de empleo que traen causa de normativa anterior a la LOSU
 - 9.2. La transición del profesorado asociado a contratos estables
 - 9.3. La mejora de posición de determinados empleados con base en el régimen transitorio
 - 9.4. Las convocatorias de plazas de profesorado desde la entrada en vigor de la LOSU hasta el día 31 de diciembre de 2023. ¿Y las convocadas antes de la entrada en vigor?
 - 9.5. Las acreditaciones
 - 9.6. La dedicación del profesorado
 10. Cálculos de magnitudes
 11. Conclusiones
- Bibliografía y materiales consultados

Capítulo 2: EL IMPACTO REAL DE LAS PUBLICACIONES CIENTÍFICAS: UNA REVISIÓN CRÍTICA DE LOS CRITERIOS PARA SU VALORACIÓN, por Amparo Grau Ruiz

1. Introducción
2. Contexto
 - 2.1. Razones intrínsecas que justifican cambios en el ámbito de la valoración de las publicaciones científicas
 - 2.2. La influencia de las tendencias internacionales sobre el acceso abierto y la evaluación del impacto
 - 2.2.1. La Recomendación de la UNESCO
 - 2.2.2. El Manifiesto de Leiden
 - 2.2.3. DORA y COARA
 - 2.3. La situación de la Ciencia abierta en España
 - 2.4. La evolución normativa reciente
3. Algunas cuestiones de utilidad práctica
4. El impacto “real” para los propios investigadores
 - 4.1. En la evaluación de los sexenios de investigación
 - 4.2. En la acreditación estatal para el acceso a los cuerpos docentes universitarios
5. Conclusión

Capítulo 3: NUEVOS INSTRUMENTOS PARA LA VALORACIÓN DE MONOGRAFÍAS EN LOS PROCESOS DE EVALUACIÓN DEL PDI, por Ana Isabel González González

1. Introducción
2. Universidad, investigación y evaluación
3. Artículos de revistas y monografías en los procesos de evaluación

4. El sello de calidad en edición académica CEA-APQ

4.1. El sello CEA-APQ Monografías

4.2. Proceso de evaluación

5. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 4: INFLUENCIA DE LA LOU Y LA LOSU EN EL ACESO Y ESTANCAMIENTO EN ROLES DOCENTES E INVESTIGADORES, por María Bernad Furest

1. Introducción

2. La escasez de oportunidades

3. LOU y LOSU ¿Más de lo mismo?

4. ¿LOSU o LOSA económica?

5. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 5: EL PROCESO DE INCORPORACIÓN A LA CARRERA DOCENTE TRAS LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS POR LA LEY ORGÁNICA DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, por Alejandro Torrescusa Cordero

1. La irrupción en el ordenamiento tributario de una nueva Ley Orgánica, conocida como la LOSU

1.1. Antecedentes de la LOSU

1.1.1. La Ley de Reforma Universitaria de 1983 (LRU)

1.1.2. La Ley Orgánica de Universidades de 2001 (LOU)

1.1.3. La reforma de la LOU de 2007

1.2. La necesidad de adaptación a la LOSU de otras normas universitarias (Leyes de las Comunidades Autónomas, Estatutos de las Universidades)

2. ¿A qué retos se enfrenta la LOSU?

2.1. El conveniente incremento de la financiación

2.2. El acento en la formación continua. Una universidad para todas las edades

2.3. El fomento de la internacionalización

2.4. El protagonismo del estudiantado

3. Principales objetivos de la LOSU en materia de personal docente

3.1. Reducir la precariedad: un objetivo prioritario

3.2. Una carrera académica más predecible, más corta y estable

3.3. El rango de edad en el profesorado del sistema universitario español

4. Análisis de los cambios relativos a la plantilla del profesorado. En especial, la transformación de la figura del Profesor Ayudante Doctor, clave en el acceso a la carrera académica

4.1. Eliminación expresa del requisito de la acreditación para acceder a este contrato

4.2. Reducción de la dedicación docente de 240 horas lectivas a solo 180 horas por curso académico

- 4.3. Ampliación de la duración del contrato a seis años
- 4.4. Inclusión en el contrato del eventual desempeño de puestos de gestión
- 4.5. La situación transitoria de los actuales Profesores Ayudantes Doctores (o acreditados como tales)
- 5. El objetivo de la estabilización en la carrera docente
 - 5.1. La nueva figura de Profesor Permanente Laboral
 - 5.2. El requisito de las estancias en la LOSU y en el Decreto de acreditación y concursos de acceso

Bibliografía

CUARTA PARTE: LA FISCALIDAD EN EL NUEVO HORIZONTE 2030

Capítulo 1: PROPUESTAS FISCALES SOSTENIBLES PARA DOS RETOS DE LA AGENDA 2030: EL ENVEJECIMIENTO DE LA POBLACIÓN Y LA GESTIÓN DEL AGUA, por Elizabeth Gil García

- 1. Introducción
- 2. El fenómeno del envejecimiento y su impacto sobre el gasto público en pensiones
 - 2.1. El Plan de Recuperación y las Recomendaciones del Pacto de Toledo: hacia la Sostenibilidad del Sistema Público de Pensiones
- 3. El uso de instrumentos fiscales para la protección de las aguas
 - 3.1. Respuestas desde el sistema tributario a la contaminación difusa de las aguas por el uso agrícola de compuestos nitrogenados

Bibliografía

Capítulo 2: FISCALIDAD Y OBJETIVOS 2030: PROPUESTAS FISCALES PARA LA DESPOBLACIÓN Y LOS RESIDUOS, por José Ángel Gómez Requena

- 1. El Derecho Financiero y Tributario ante los objetivos de desarrollo sostenible 2030
 - 1.1. Ideas preliminares
 - 1.2. Fiscalidad, despoblación y residuos ante el horizonte 2030
- 2. Propuestas fiscales para las zonas despobladas
 - 2.1. Focalizando el fenómeno de la despoblación
 - 2.2. El empleo de los incentivos fiscales para la lucha contra la despoblación
 - 2.3. Encaje de las propuestas con el bloque de constitucionalidad y el Derecho de la Unión Europea
- 3. Propuestas fiscales para los residuos a la luz de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular
 - 3.1. Fiscalidad, economía circular y residuos
 - 3.2. Las nuevas figuras tributarias de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular
 - 3.3. Principales desafíos de la futura fiscalidad local de los residuos
- 4. Reflexiones finales

Bibliografía

Capítulo 3: ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS CLIMÁTICOS EN EL ECUADOR DE LA AGENDA 2030 Y PROPUESTAS DE FUTURO, por Carmen Salazar Navarro

1. Introducción
2. Antecedentes
 - 2.1. Los primeros pasos hacia la protección del medio ambiente
 - 2.2. La transición de los ODM a los ODS
3. Análisis tributario del cumplimiento de los ODS en el Ecuador de la agenda 2030
 - 3.1. El Informe de los Objetivos de Desarrollo Sostenible
 - 3.2. La intervención del Derecho Financiero y Tributario en los ODS climáticos
4. Perspectivas de futuro de la agenda 2030
5. Notas conclusivas

Bibliografía

Capítulo 4: ASPECTOS CRÍTICOS DE LA FISCALIDAD DEL AUTOCONSUMO DOMÉSTICO, por Jaime Ventura Escacena

1. Introducción
 - 1.1. Modalidades de autoconsumo
 - 1.2. Cuestiones fiscales derivadas de la tipología de autoconsumo
2. Incentivos fiscales al autoconsumo y tributación de otros incentivos
 - 2.1. Fiscalidad de las subvenciones
 - 2.2. Deducciones IRPF
 - 2.3. Incentivos fiscales en el ámbito de las Haciendas Locales
3. Conclusión

Bibliografía

Presentación

El presente volumen registra las contribuciones de los participantes en la VIII Reunión de Profesores de Derecho financiero y tributario. El encuentro tuvo lugar en Sevilla, en noviembre de 2023, habiendo discurrido sus sesiones en distintas sedes de las universidades de Sevilla y Pablo de Olavide. Su celebración transcurrió en un clima de profunda reflexión científica, con intercambio de ideas y propuestas en relación con diferentes escenarios de conflicto en los que se ve comprometida la evolución del Derecho financiero y tributario, así como el estatuto jurídico de los actores encargados de su estudio y transmisión en las universidades: el profesorado de la disciplina.

La estructura de la obra refleja los diferentes ejes temáticos que se propusieron en el programa de la reunión. En él se reservó un espacio, siempre imprescindible, a cuestiones relacionadas con el Derecho del gasto público; también para discurrir acerca del avatar (legislativo y en el ámbito de la práctica gestora) del oficio universitario en sus distintas facetas. Finalmente, en el cartel no podía faltar por supuesto el intercambio de ideas a propósito de los procesos actuales de cambio (o deriva) del ordenamiento tributario, con especial atención a las tendencias doctrinales y jurisprudenciales que acompañan el devenir legislativo.

Con estos ingredientes básicos, el encuentro se vertebró alrededor de cuatro mesas temáticas. Cronológicamente, la primera puso el foco en la situación jurídica de los contribuyentes al cumplirse justo veinte años desde la promulgación de la Ley General Tributaria de 2003 (Ley 58/2003), y veinticinco desde la primera regulación sistemática de sus derechos y garantías (Ley 1/1998). Bajo la premisa indicada, se disertó y debatió a propósito de algunas de las cuestiones más críticas que la producción legislativa y la jurisprudencia de los tribunales han ido poniendo de relieve en tiempos recientes. Como aspectos destacados, se valoró el sentido de las últimas decisiones jurisprudenciales relativas a derechos fundamentales como la inviolabilidad del domicilio y la intimidad, y sus posibles derivaciones en un entorno virtual. En la misma línea de preocupaciones se destacó asimismo la necesidad de acercar la aplicación de los tributos a prácticas conformes con el respeto de los derechos de los contribuyentes, mediante el progreso en el reconocimiento del principio de buena administración, cuya consideración se abre paso con fuerza también en la jurisprudencia de nuestros tribunales. En desarrollo de esta primera temática general no faltaron otras contribuciones, centradas en los aspectos controvertidos de las relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria, reflejados asimismo en los últimos informes y memorias del Consejo para la Defensa del Contribuyente, de las que queda también cumplido testimonio en el presente volumen.

El segundo tema propuesto para los debates, enmarcado en el ámbito del Derecho presupuestario, fue el de las relaciones entre la Hacienda Europea y las Haciendas de los Estados miembros en materia de gasto público. Con ocasión de esta mesa se expusieron algunos conflictos e incer-

tidumbres relacionados con el encaje entre las exigencias constitucionales de los Estados y las normas presupuestarias de la Unión Europea, prestándose atención asimismo a cuestiones como la incidencia del instrumento de recuperación *Next Generation EU* en el marco presupuestario europeo, considerando asimismo las peculiaridades derivadas de la singular flexibilidad con que se configuran sus mecanismos de control.

La tercera mesa se dedicó al análisis del nuevo marco jurídico que condiciona los distintos aspectos de la carrera académica del profesorado universitario, con especial atención al ámbito del Derecho financiero y tributario. En este apartado tuvieron cabida temas relacionados con el oficio universitario en sus diferentes facetas, como el nuevo régimen de las figuras de profesorado, o los cambios que van afectando a los criterios para evaluar los resultados de la investigación y de la transferencia, de evidente relevancia a efectos de los procesos de acreditación. Aspectos todos ellos llamados a verse hondamente afectados por la Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario, cuyo complejo proceso de paulatina entrada en vigor plantea numerosas incertidumbres, lo que permite aventurar notables conflictos de implantación.

El tema elegido para cerrar el apartado académico de la reunión fue la fiscalidad en el nuevo horizonte 2030. Bajo esta rúbrica se pusieron sobre la mesa distintas ideas y propuestas dirigidas a evidenciar la importancia de la regulación tributaria como palanca para la consecución de varios de los objetivos de desarrollo sostenible de la Agenda 2030, como los vinculados al envejecimiento poblacional, el uso del agua, la despoblación, la gestión de los residuos o la protección del medio ambiente. Con este fin, las contribuciones de los participantes aparecen orientadas en general a explorar las líneas de revisión de la fiscalidad, para la regulación de nuevos tributos y, en su caso, la introducción de cambios en los tributos vigentes, con objeto de adaptar la fiscalidad a las exigencias que plantea la consecución de los objetivos vinculados al horizonte 2030.

Como se indicó al principio, la obra que aquí se prologa tiene por objeto hacer públicas las contribuciones realizadas por los autores de las ponencias y comunicaciones presentadas al encuentro. El profesorado universitario de Derecho financiero y tributario da muestra, a través de este conjunto de estudios, de su firme compromiso con el avance y la mejora permanente de nuestro ordenamiento tributario y presupuestario. Resulta justo pues, llegados a este punto, agradecer a todos los participantes, moderadores, ponentes y comunicantes, el generoso esfuerzo realizado, y felicitarles por el brillante resultado alcanzado. Se evidencia de esta forma también la buena salud de la actividad académica en el seno de nuestra disciplina jurídica, al tiempo que se visibiliza y justifica la labor de la Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, promotora y organizadora de esta VIII Reunión.

FLORIÁN GARCÍA BERRO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

JESÚS RAMOS PRIETO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo de Olavide

Directores de la VIII Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario

PRIMERA PARTE

LA SITUACIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES A 20 AÑOS DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

CAPÍTULO 1

EL PRINCIPIO DE INTIMIDAD Y DE INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO EN EL MARCO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU

Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea

1. Punto de partida: un exiguo marco normativo. 2. Delimitación de la labor del juez de lo contencioso, la concreción del triple test de constitucionalidad en la práctica administrativa. 2.1. La necesidad, la idoneidad y la proporcionalidad de la entrada en el DCP. 2.2. Canon de actuación derivado del triple test de constitucionalidad. 2.3. Concreción del triple test de constitucionalidad en la entrada de la inspección al DCP a la luz de la jurisprudencia más reciente en la materia. 2.3.1. STS de 12 de mayo de 2022, sobre los efectos de la nulidad de una autorización judicial de entrada y registro. 2.3.2. STS de 14 de octubre de 2022, sobre la “cifra de negocios” y el “promedio del sector” como fundamento para la entrada. 2.3.3. STS de 25 de octubre de 2022, sobre la información incautada en DCP ajeno vulnerando derechos de terceros. 2.3.4. STS de 2 de noviembre de 2022, sobre el control *a posteriori* de la entrada realizada. 2.3.5. STS de 10 de noviembre de 2022, sobre la copia del expediente judicial. 2.3.6. STS de 9 de junio de 2023, sobre la necesaria ponderación de las pruebas caso por caso. 3. Derechos conexos. 3.1. El derecho a un entorno digital. 3.2. Jurisprudencia reciente sobre la inviolabilidad del entorno digital en los procedimientos de comprobación e investigación. 3.2.1. STS de 14 de junio de 2023, sobre el copiado masivo, sin cribaje, de correos electrónicos alojados en un servidor. 3.2.2. STS de 29 de septiembre de 2023, sobre la solicitud de entrada al contenido almacenado en un ordenador personal. 3.3. La privacidad como fundamento de la inviolabilidad del entorno virtual en el marco de los procedimientos de comprobación e investigación. 4. Reflexiones finales. Bibliografía.

RESUMEN: La entrada en el domicilio del obligado tributario en los procedimientos de comprobación e investigación ha sido objeto de múltiples discusiones derivadas de su exigua normativa. La ausencia de un marco normativo suficiente ha obligado al Tribunal Supremo a convertirse en un legislador negativo que garantiza el equilibrio entre la actuación administrativa y los derechos fundamentales concernidos. Este trabajo analiza la jurisprudencia más reciente en la materia, así como su adaptabilidad a un derecho de nuevo cuño, el derecho a un entorno digital, en el que el principio de intimidad y de inviolabilidad del domicilio virtual es ya una realidad.

PALABRAS CLAVE: Entrada en domicilio, procedimiento de comprobación e investigación, test de protección, derechos conexos.

SUMMARY: The entry into the domicile of the taxpayer in the investigation and verification procedures has been the subject of multiple discussions derived from the meager regulations that regulate it. The absence of a sufficient regulatory framework in this area has forced the Supreme Court to become a kind of negative legislator that guarantees the balance between administrative action and the fundamental rights concerned. This paper analyzes the most recent jurisprudence on the matter, as well as the adaptability of the groundwork of action described

therein with regard to a new right, the right to a digital environment, in which the principle of privacy and inviolability of the virtual home is now a reality.

KEYWORDS: Home entry, verification and investigation procedure, protection test, related rights.

1. PUNTO DE PARTIDA: UN EXIGUO MARCO NORMATIVO

La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido (DCP) del obligado tributario, en cualquier circunstancia, y en la que nos ocupa, en los procedimientos de comprobación e investigación, afecta a derechos fundamentales e inherentes a la persona que imponen la “inexcusable necesidad de tutelarlos en todo caso”.¹

Partiendo de esta premisa, pese a que, dada su relevancia, el marco normativo que delimita la acción de la Administración tributaria en este ámbito debiera estar bien acotado, lo cierto es que la regulación sobre la materia se limita a unos pocos artículos diseminados por distintos cuerpos normativos.

Ciertamente, el punto de partida lo marca el propio texto constitucional que, en su artículo 18 señala, en su segundo apartado que “el domicilio es inviolable” y que “ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”. Como vemos, cualquier entrada en el DCP requiere, alternativamente, el consentimiento de su titular o una autorización judicial que la permita. Su fundamento parece enraizarse en tres pilares, la intimidad, la vida privada y la privacidad que se desarrolla en este entorno.² Asimismo, a los efectos que más adelante comentaremos en relación con derechos conexos al de la inviolabilidad del domicilio, interesa recordar que el mismo artículo 18 C.E., su apartado tercero, indica que “se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial”, y el cuarto que “la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos”. Desde este punto de vista, no puede obviarse que la protección del domicilio constitucionalmente protegido está intrínsecamente ligada a otros derechos constitucionales de distinto calado como los contenidos en el artículo 24; en el artículo 81; el artículo 117, y el 122 de nuestra Carta Magna.

En el ámbito estrictamente tributario, el artículo 113 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), bajo la rúbrica “autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios” replica lo referido en la Constitución Española al indicar que “cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el DCP de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración Tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.” Sobre esta última especifica que “la solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuer-

¹ STC 239/199, de 20 de diciembre.

² Vid., al respecto ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2007), pág. 131 y siguientes.

do de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada” y añade, tras la reforma operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal³ como reacción a la STS de 1 de octubre de 2020, que “tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial.”⁴

Por su parte, el artículo 142 LGT regula las facultades de la inspección de los tributos, indicando en su primer apartado que “las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias”. En este orden de asuntos, en su segundo apartado añade, en lo que respecta a la cuestión objeto de estas líneas que “cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.” En este sentido, “cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine”. Del mismo modo, tal y como señalara el texto constitucional o el propio artículo 113 LGT, para el acceso a los lugares mencionados “se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello.”

Pues bien, al respecto, el artículo 172 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI), instituye, en primer lugar, que “los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 LGT”. En el ámbito de la Agencia

³ Y de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

⁴ En relación con las modificaciones introducidas por esta norma, aunque referida a su fase parlamentaria, *vid.* Bosch CHOLBI (2021).

Estatad de Administración Tributaria, “cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontrarán los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará de un acuerdo de entrada del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan”. En cualquier caso, cuando la entrada o reconocimiento afecte al DCP hasta ahora analizado, el párrafo tercero del artículo 172 RGGI indica que “se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial”.

Interesa señalar que la regulación de la expedición de dicha autorización judicial se regula, someramente, en el artículo 91 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, cuyo número dos indica que “corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia.”

Finalmente, recapitulando el contenido de lo hasta ahora expuesto, el artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, señala que “los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán también de las autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos aún con carácter previo a su inicio formal cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición.”

Como puede observarse, la regulación contenida en los distintos cuerpos normativos es escasa y repetitiva. Se limita a señalar que la entrada en el DCP requiere el consentimiento de su titular o, en su caso, la autorización del juez de lo contencioso-administrativo, lo cual resulta del todo insuficiente ante una práctica administrativa que podría calificarse de abusiva y que, ha exigido una ardua labor por parte de nuestros tribunales a la hora de calibrar la idoneidad de las actuaciones inspectoras en este ámbito. En otras palabras, la protección del DCP en el marco de los procedimientos de comprobación e investigación se ha llevado a cabo vía pretoriana, a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo quienes hace ya tiempo que instauraron el triple test de protección constitucional en la materia que, a continuación, pasamos a recordar, y que se ha ido concretando gracias a jurisprudencia reciente en la materia

2. DELIMITACIÓN DE LA LABOR DEL JUEZ DE LO CONTENCIOSO, LA CONCRECIÓN DEL TRIPLE TEST DE CONSTITUCIONALIDAD EN LA PRÁCTICA ADMINISTRATIVA

2.1. La necesidad, la idoneidad y la proporcionalidad de la entrada en el DCP

La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido exige cumplir los requisitos exigidos en cualquier otro contexto restrictivo de un derecho fundamental, esto es, debe superar el juicio de

proporcionalidad establecido por la doctrina constitucional en jurisprudencia reiterada⁵ y que tan magníficamente se resume, en su fundamento jurídico quinto, la STC 39/2016, de 3 de marzo en un ámbito que en nada tiene que ver con el tributario al señalar que “la constitucionalidad de cualquier medida restrictiva de derechos fundamentales viene determinada por la estricta observancia del principio de proporcionalidad. A los efectos que aquí importan basta con recordar que, para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres requisitos o condiciones siguientes: si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto).”

Pues bien, este triple juicio de proporcionalidad, que debe efectuar el juez competente en la materia, según hemos visto, el de lo contencioso-administrativo, se aplica sobre una terna de parámetros como son la idoneidad de la medida (que debe ser útil para la actuación inspectora); la necesidad (que debe traducirse en la inexistencia de medidas alternativas más moderadas que la intromisión en el DCP) y la proporcionalidad en sentido estricto, en el entendimiento de que deben ponderarse los beneficios de la medida frente al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio).

En el marco de los procedimientos de comprobación e investigación, son tres las sentencias que, en el último lustro y en el perímetro temporal de la modificación operada por la Ley 11/2021, se han ocupado de concretar el contenido de la terna de conceptos que delimitan la constitucionalidad de la medida. En primer lugar, nos encontramos con la STS de 10 de octubre de 2019 (rec. 2818/2017),⁶ que exige que el auto judicial que autoriza la entrada en el DCP motive y justifique formal y materialmente la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la medida contrastando la información facilitada por la Administración tributaria que deberá ser sometida al juicio del juez de lo contencioso administrativo sin que quepan aceptaciones automáticas o acríticas de los datos que esta le ofrece.

Esta misma doctrina jurisprudencial se repite en la STS de 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019), cuyo fundamento jurídico quinto recoge que “es preciso que el auto judicial motive y justifique, formal y materialmente, la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríticas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos uno a uno.”⁷

⁵ Vid., por todas, las SSTC 66/1995, de 8 de mayo, FJ 5; 55/1996, de 28 de marzo, FFJJ 6, 7, 8 y 9; 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 4 e), y 37/1998, de 17 de febrero, FJ 8.

⁶ Vid. el análisis que sobre la entrada en el domicilio del obligado tributario realiza CALVO VÉRGEZ (2020) con ocasión del examen de esta sentencia.

⁷ Sobre el alcance de la doctrina fijada en esta sentencia HERRERA MOLINA y TANDAZO RODRÍGUEZ (2021).

Por fin, nos encontramos con la STS de 23 de septiembre de 2021 (rec. 2672/2020)⁸, que en su fundamento jurídico tercero (4.4), se hace eco de la jurisprudencia constitucional previa,⁹ e indica que “tanto en la solicitud de entrada –y registro– como en el auto autorizador debe figurar –dentro de su contenido mínimo– la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora que se ha de llevar a cabo, la justificación y prueba de su necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad... y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas).”

La triada de sentencias comentadas, además de refrendar la aplicabilidad del test de proporcionalidad, ha ido conformando una suerte de “canon de actuación” por parte de la Administración tributaria en el ámbito que nos ocupa que, a continuación, pasamos a analizar, no sin antes recordar que nos encontramos ante una materia tremendamente casuística en la que es difícil establecer unos parámetros absolutos aplicables en todos los casos, razón por la cual hay autores que defienden este alto grado de casuismo “no permite, ni aconseja, un desarrollo normativo de la materia, porque las enormes dificultades que presenta la elevación de este juicio a la proposición general y abstracta propia de la ley pueden generar tanto una inoportuna litigiosidad de la propia norma como una indeseable lesión de los intereses públicos y privados en juego.”¹⁰

2.2. Canon de actuación derivado del triple test de constitucionalidad

Las sentencias mencionadas recogen el canon de la actuación administrativa en lo que atañe a la entrada en el DCP en el marco de los procedimientos de comprobación e investigación.

Un canon de actuación que, en primer lugar, exige que toda autorización de entrada debe contar con la previa existencia de un acto administrativo que ha de ejecutarse. En este sentido, si bien no es necesaria la audiencia previa de los titulares de los domicilios, la posibilidad de autorizar inaudita parte la entrada no permite soslayar la exigencia de la existencia previa de dicho acto administrativo.

A su vez, existen una serie de parámetros que el juez de lo contencioso administrativo necesariamente debe comprobar ante la solicitud de autorización, como son: que el interesado es el titular del domicilio al que se solicita la entrada; que el acto tiene, prima facie, apariencia de legalidad; que la entrada es necesaria para la consecución de la finalidad del acto; y, finalmente, que no se limita el derecho fundamental más allá de lo estrictamente necesario para la finalidad perseguida.

Del mismo modo, se define un contenido mínimo que tanto la autorización como la solicitud de entrada al DCP deben cumplir. En concreto, esta autorización judicial y la solicitud formulada por

⁸ Vid. GARCÍA CARACUEL (2021) y GARCÍA SÁNCHEZ (2022).

⁹ SSTC de 31 de enero de 1985, de 24 de junio y 18 de julio de 1996.

¹⁰ JUAN LOZANO (2020).

la Administración tributaria deben, necesariamente, hacer referencia a la finalidad de la entrada, a la concreta actuación inspectora que pretende realizarse y a la justificación y prueba de la necesidad de la entrada, porque existen indicios de defraudación tributaria que deben acreditarse, y porque no existen otras medidas alternativas menos gravosas para poder acreditarlo, lo cual sería reflejo del principio de subsidiariedad aplicable a la medida. En este sentido, la finalidad de la entrada debe ser específica y bien definida pues se proscriben las entradas con fines prospectivos, debe identificarse con precisión la información que se pretende obtener con la perturbación de este derecho fundamental.

Por otro lado, en la configuración de este canon de actuación, haciendo honor al test de constitucionalidad instituido por la jurisprudencia previa a 2019, la terna de sentencias aquí analizadas hace en todo caso referencia a que el auto de autorización de entrada en el DCP debe motivar formal y materialmente que concurre *ad casum* el principio de proporcionalidad en su triple vertiente, por lo que debe justificarse la necesidad, la idoneidad y la proporcionalidad de la entrada.

Junto con lo anterior, a los efectos que más adelante comentaremos en relación con la utilización de la inteligencia artificial y el *big data* por parte de la Administración tributaria, conviene señalar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo instituye que no cabe fundar la entrada en la mera aportación de datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o comparaciones con otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos o con la media de sectores sin especificación o segmentación.

En definitiva, podríamos resumir el canon de actuación de la Administración tributaria en el marco de los procedimientos de comprobación e investigación cuando el obligado tributario no consiente la entrada en su DCP en una sexta de ideas, como son:

- La diligencia de entrada y registro al DCP debe ser acordada (autorizada) por un juez de lo contencioso-administrativo.
- Su momento no debe ser necesariamente anunciado al obligado tributario.
- La entrada debe autorizarse sólo cuando su realización pueda otorgar un conocimiento que de otra suerte no hubiera podido ser posible para la Administración tributaria.
- Lo anterior exige que la misma previamente deba utilizar otros medios de investigación cuyo resultado ha devenido infructuoso.
- Asimismo, exige que la Administración tributaria convenza al juez de lo contencioso-administrativo de que la ausencia de resultados solo se puede solventar con la entrada al DCP.
- Finalmente, se instituye que no puede solicitarse una medida de entrada con fines prospectivos, ha de manifestarse de forma concreta qué se está buscando, qué documentación, papeles, libros, facturas, justificantes, bienes y demás enseres concretos "con trascendencia tributaria" son aquellos que sólo se van a poder encontrar en el domicilio constitucionalmente protegido.

Este canon de actuación administrativa exige, sin embargo, una tarea judicial exhaustiva que requiere un análisis caso por caso, en otras palabras, una labor casuística que queda imbricada en un contexto en el que el corazón del derecho fundamental y sus aledaños no tiene, según hemos visto, un marco normativo bien definido. Por ello, en las siguientes líneas examinaremos en qué se ha concretado en la jurisprudencia más reciente el triple test de constitucionalidad antes mencionado.

2.3. Concreción del triple test de constitucionalidad en la entrada de la inspección al DCP a la luz de la jurisprudencia más reciente en la materia

Las sentencias que a continuación pasamos a comentar concretan el canon de actuación instituido en la terna de sentencias comentado en el epígrafe anterior en distintos aspectos que especifican y acotan el margen de actuación de los órganos de inspección en la entrada al DCP.

2.3.1. STS de 12 de mayo de 2022,¹¹ sobre los efectos de la nulidad de una autorización judicial de entrada y registro

La primera sentencia a la que hacemos referencia, la STS de 12 de mayo de 2022, se pronuncia sobre los efectos de la entrada y registro en un domicilio efectuada en virtud de una autorización judicial más tarde declarada nula, indicando que comporta la invalidez de todo lo actuado, así como el deber de devolución de toda la documentación y el material incautados.

Como reflexión interesa señalar que esta devolución de documentación y material, que afecta también a los soportes informáticos, ordenadores, dispositivos electrónicos..., deviene un tanto vacua de contenido si no se han adoptado medidas cautelares de incautación, depósito y precinto, pues, de no adoptarse tales medidas, de nada sirve devolver dicha documentación y material cuando la Administración tributaria ya ha tenido acceso a la información que contiene y la utiliza en el procedimiento de comprobación e investigación en cuestión.

2.3.2. STS de 14 de octubre de 2022,¹² sobre la “cifra de negocios” y el “promedio del sector” como fundamento para la entrada

Esta segunda sentencia, dictada en el marco de un procedimiento a un titular de un establecimiento de hostelería, que tributa, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional, motivo por el que la Administración infiere que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas, proscribire la utilización de la cifra de negocios promedio del sector como fundamento de la entrada, al no determinar qué se entiende por el correspondiente sector ni basarse en publicaciones identificadas por la AEAT o que implican certidumbre sobre un determinado nivel de establecimiento vinculado a un nivel de beneficios.

¹¹ Rec. 6453/2020.

¹² Rec. 3410/2020.

Con ello, nuestro Alto Tribunal desmonta el argumento de que objetivados determinados ingresos, si no se alcanzan se presume la comisión de un fraude por parte del obligado tributario y, por ende, la necesidad de entrada y registro en su domicilio. En otras palabras, esta sentencia, al igual que hiciera la STS de 1 de octubre de 2020, cuestiona el papel del algoritmo como fundamento para el sacrificio del derecho fundamental.

2.3.3. STS de 25 de octubre de 2022,¹³ sobre la información incautada en DCP ajeno vulnerando derechos de terceros

La sentencia trae causa de un recurso de casación que tiene por objeto la “determinación de si la Administración puede realizar regularizaciones tributarias e imponer sanciones con relación a un contribuyente tomando en consideración documentos incautados como consecuencia de un registro domiciliario practicado respecto de otros obligados (autorizado por el juez contencioso-administrativo) cuando, posteriormente, tales documentos fueron declarados por la jurisdicción penal como constitutivos de una prueba nula, al apreciar vulneración de derechos fundamentales en su obtención, por haberse excedido los funcionarios de la Administración tributaria de lo autorizado, en particular, por entender que los referidos documentos constituían hallazgos casuales referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización de entrada y registro.”

Al respecto, el Tribunal Supremo instituye que la información incautada/aprehendida en el domicilio de un tercero y que ha resultado nula en un procedimiento penal predicable respecto de ese tercero no puede servir de fundamento acreditativo de fraude del obligado tributario porque lo declarado en el proceso penal vincula a la Inspección.

Se trata, pues, de una aplicación de la doctrina de los frutos del árbol envenenado que, en la práctica, implica que la carga para acreditar que la prueba obtenida en un DCP ajeno no es nula por vulneración de derechos fundamentales corresponde a la Administración y no al obligado tributario.

2.3.4. STS de 2 de noviembre de 2022,¹⁴ sobre el control a posteriori de la entrada realizada

Esta sentencia redunda en la posición del juez de lo contencioso-administrativo como un juez de garantías y dibuja un sistema de control bifásico sobre la entrada en el DCP, en el entendimiento de que, además de examinar la idoneidad de la entrada *ex ante* en los términos mencionados en epígrafes precedentes, corresponde al juez autorizante controlar la regularidad de la autorización para la entrada en el DCP *ex post facto*, esto es, desde el punto de vista de la sujeción de la práctica de la prueba a los términos subjetivos, objetivos y temporales que operan como condición en el auto de entrada.

¹³ Rec. 247/2021.

¹⁴ Rec. 7353/2020.

2.3.5. STS de 10 de noviembre de 2022,¹⁵ sobre la copia del expediente judicial

En esta sentencia, en la que el Tribunal Supremo replica la doctrina de la STS de 23 de septiembre de 2021 antes comentada, se precisa, como novedad, que, en el recurso de apelación interpuesto contra un auto de autorización de entrada en el DCP, dictado por el juzgado de lo contencioso administrativo inaudita parte, resulta exigible que se entregue copia del expediente judicial al recurrente dentro del plazo previsto para formular dicho recurso, esto es, en el plazo de 15 días.

2.3.6. STS de 9 de junio de 2023,¹⁶ sobre la necesaria ponderación de las pruebas caso por caso

La sentencia se dicta en el marco de un procedimiento en el que el interés casacional se sustanciaba, en lo que aquí nos interesa, en determinar hasta dónde llegan las facultades de control del Tribunal encargado de dilucidar la legalidad de la liquidación o sanción en relación con la valoración de la prueba ilícitamente obtenida por vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad de domicilio, y, si estas facultades se ven de algún modo condicionadas, limitadas o mermadas en relación con la invocación de la violación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio cuando se ha autorizado por resolución firme la entrada en el domicilio del contribuyente.

En su razonamiento el TS viene a refrendar que la evolución de la interpretación jurisprudencial no afecta a ningún elemento nuclear del triple test para la autorización de entrada, sino a un requisito de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector derivado del cambio introducido por la Ley 11/2021 en el artículo 113 LGT.

En este contexto, la existencia de una conexión natural y jurídica entre el acto de lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de pruebas y evidencias, no deviene por sí misma, en una lesión efectiva del derecho a un proceso con todas las garantías, por lo que no ampara la exclusión de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado. En resumen, la sentencia supone un viraje respecto a la doctrina analizada en la STS de 12 de mayo de 2022, en el sentido de que incluso cuando la entrada en el DCP vulnera este derecho la ponderación de las pruebas obtenidas debe realizarse caso por caso sin excluir, de suyo, su utilidad.

Lo anterior, nos lleva, en definitiva, a abundar en la idea antes comentada sobre la labor casuística de nuestros tribunales en relación con la entrada al domicilio constitucionalmente protegido, una ardua y trabajosa labor para unos tribunales sobrecargados y cuyo fundamento, según veremos, al día de la fecha no tiene por qué estar necesariamente justificado en un contexto en el que, cada vez más, la intimidad del obligado tributario se desarrolla en entornos virtuales. Pasemos a, continuación a desarrollar esta idea.

¹⁵ Rec. 3570/2020.

¹⁶ Rec. 2086/2022.

3. DERECHOS CONEXOS

3.1. El derecho a un entorno digital

La sociedad 5.0 en la que nos desarrollamos, primero como personas, y luego como contribuyentes, se dibuja en entornos en los que las fronteras entre lo físico y lo virtual se desdibujan. Ciertamente, los escenarios analógicos van cediendo espacio a otros en los que las personas interactúan de forma telemática: las cartas manuscritas se convierten en correos electrónicos, cuando no en mensajes de *Whatsapp* o *Telegram*; la música se recoge en plataformas como *Spotify* en lugar de estar grabada en CDs, discos o casetes; nuestras fotos ya no se amontonan en los álbumes de nuestras estanterías sino en redes sociales como *Instagram*, *Facebook*, en sitios web como *Flickr*, o almacenadas en nuestros dispositivos electrónicos; los documentos que antes se guardaban impresos ahora son documentos digitales que se archivan en nuestro ordenador cuando no en la nube... En otras palabras, los entornos físicos que hasta hace poco albergaban las esencias que nos identificaban como individuos, aquellos que salvaguardaban nuestra intimidad se están, cada vez más, convirtiendo en entornos digitales que, como ocurriera con el entorno propiciado por el DCP, exigen cierta protección.

En este contexto, si bien el derecho a un entorno digital no está, o no como tal, reconocido en ningún texto con rango normativo, la Carta de Derechos Digitales¹⁷ hace referencia a su existencia justificando la misma en el desarrollo y progresiva generalización de nuevas tecnologías y “de los espacios digitales de comunicación e interrelación que ellas abren dan lugar a nuevos escenarios, contextos y conflictos que deben resolverse mediante la adaptación de los derechos y la interpretación sistemática del Ordenamiento en aras de la protección de los valores y bienes constitucionales y de la seguridad jurídica de la ciudadanía, operadores económicos y Administraciones públicas en sus respectivos ámbitos competenciales.” Situaciones y escenarios que, según hemos visto en los ejemplos mencionados en el párrafo precedente, se crean pero que no se limitan a la Internet, pues esta “no agota ni condensa todo el alcance y dimensiones del entorno y el espacio digital o ecosistema digital”.

A los efectos de esta Carta, por entorno digital se entiende “el conjunto de sistemas, aparatos, dispositivos, plataformas e infraestructuras que abren espacios de relación, comunicación, interrelación, comercio, negociación, entretenimiento y creación que permiten a las personas físicas o jurídicas de forma bilateral o multilateral establecer relaciones semejantes a los existentes en el mundo físico tradicional.” Igualmente, por espacio digital se refiere a “los lugares digitales que abren los entornos digitales en los que es posible la comunicación, interrelación, comercio, negociación, entretenimiento y creación de forma especular con el mundo físico tradicional.”

Así, si bien las consideraciones previas de la Carta de derechos digitales refieren que “no trata de crear nuevos derechos fundamentales sino de perfilar los más relevantes en el entorno y los espacios digitales o describir derechos instrumentales o auxiliares de los primeros”, lo cierto es que

¹⁷ https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/140721-Carta_Derechos_Digitales_RedEs.pdf

nos encontramos ante un derecho de nuevo cuño, el derecho al entorno digital, que, en sí mismo podríamos considerar como un derecho “en construcción”, en tanto que es parte de un proceso dinámico en el bien entendido de que “el entorno digital se encuentra en constante evolución con consecuencias y límites que no es fácil predecir.” En breve, el entorno digital determina un ámbito de protección que se delimita en función de los derechos que convergen en él.

Así las cosas, a los efectos que nos interesan en relación con los procedimientos de comprobación e investigación, a nadie se le escapa que toda información contenida en ese entorno digital, proporciona a los órganos de inspección un perfil del tipo de contribuyente potencialmente “investigable” y que, por tanto, la intrusión en ese entorno digital por parte de la Administración tributaria afectaría a la intimidad del obligado tributario desarrollada en ese ámbito. Por ello, conviene ahora examinar si, más allá de lo antedicho en relación con la entrada en el DCP, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre el acceso al entorno virtual del obligado tributario por su paralelismo con el acceso al domicilio constitucionalmente protegido. Veamos.

3.2. Jurisprudencia reciente sobre la inviolabilidad del entorno digital en los procedimientos de comprobación e investigación

La difusa línea que en la actualidad separa los entornos físicos y virtuales en los que los obligados tributarios desarrollan su vida personal y profesional ha propiciado la generalización de entornos digitales a los que, tarde o temprano, la Administración tributaria ha tenido o pretendido tener acceso con distinto alcance y acierto. De esta suerte, el Tribunal Supremo ha tenido recientemente ocasión de pronunciarse sobre la materia en dos sentencias que, podríamos decir, dan una de cal y otra de arena al derecho a un entorno digital de los contribuyentes. Nos referimos, en concreto, a la STS de 14 de junio de 2023 y a la STS de 29 de septiembre de 2023, que, a continuación, pasamos someramente a comentar.

3.2.1. STS de 14 de junio de 2023,¹⁸ sobre el copiado masivo, sin cribaje, de correos electrónicos alojados en un servidor

Esta primera sentencia a analizar, en la que podríamos considerar un acercamiento “negativo” a la materia, el Tribunal Supremo se pronuncia sobre el copiado masivo de correos electrónicos alojados en un servidor y en el disco duro del ordenador del contribuyente cuando este copiado se realiza sin ningún filtro a los efectos de la finalidad que motiva la investigación.

El interés casacional de la sentencia es doble. En primer lugar, determinar si en una entrada y registro domiciliario efectuado por la Inspección de los tributos en un DCP, el copiado masivo de los archivos y correos sin discriminación entre aquellos que tienen interés a los efectos de la comprobación e investigación desarrollada y sin autorización judicial ni consentimiento para ello vulnera los derechos fundamentales al secreto de comunicaciones y a la inviolabilidad del domicilio. En segundo lugar, comprobar si el principio de proporcionalidad justifica y ampara dicho

¹⁸ Rec. 795/2023.

copiado en relación con las facultades de la inspección en el examen de documentación previstas en la normativa.

Pues bien, al respecto, el TS, sorprendentemente, se pronuncia en contra de lo que entendemos es la filosofía que subyace en las sentencias comentadas en el apartado 2.2., y ello porque permite dicho copiado íntegro, sin filtros, lo que, a todas luces, pudiera atentar contra la intimidad del obligado tributario.

Sin embargo, debemos destacar que el propio Tribunal Supremo no da el tema por cerrado ya que, días más tarde, el ATS de 21 de junio de 2023 (rec. 7845/2022) admite a trámite un recurso de casación con dos cuestiones con interés casacional objetivo que se ubican en el mismo ámbito de las comunicaciones electrónicas: por un lado, “determinar si, la inspección de los tributos está habilitada legalmente para solicitar y el Juez delo Contencioso-administrativo tiene competencia para ordenar la intervención de las comunicaciones de los contribuyentes a efectos de investigar actos o hechos con trascendencia tributaria en el curso de un procedimiento tributario.” Por otro, “aclarar si; el acceso a la información contenida en cualesquiera repositorios telemáticos de datos que se encuentren en un domicilio constitucionalmente protegido o sean accesibles desde aquel, requiere que el auto que autoriza la entrada contenga un razonamiento explícito, específico e individualizado de las razones que legitiman el acceso a la gran cantidad de información contenida en aquellos, de forma que se asegure la salvaguarda de los derechos fundamentales consagrados en los artículos 18.1 y 18.3 de la Constitución.”

3.2.2. STS de 29 de septiembre de 2023,¹⁹ sobre la solicitud de entrada al contenido almacenado en un ordenador personal

Esta reciente sentencia implica una aproximación más garantista a la entrada al entorno digital del contribuyente y más acorde y homogénea con lo que hasta ahora se ha expuesto en relación con la entrada en el DCP del obligado tributario en el marco de los procedimientos de comprobación e investigación.

En efecto, en esta sentencia, el Tribunal Supremo se pronuncia sobre la solicitud de entrada y registro, pero referida no a un domicilio constitucionalmente protegido, sino al contenido almacenado en un ordenador personal. Al respecto señala que la doctrina legal sentada en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada al DCP (respecto a la sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida contenidos en el triple test antes referido), es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin constituir un acceso al domicilio protegido, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.

¹⁹ Rec. 4542/2021.

En este sentido, el Alto Tribunal recuerda que tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por el juez de la autorización, no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación, pues, en todo caso, el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada. En resumen, el Tribunal Supremo parece inferir que la protección constitucional otorgada al DCP debe ser también extensible a la protección que merecen el principio de intimidad y de inviolabilidad del entorno virtual, lo cual, como viene a señalarse en la Carta de Derechos Digitales, lejos de crear un nuevo derecho fundamental, lo que hace es perfilar los nuevos contornos de lo que debe entenderse por domicilio constitucionalmente protegido. Así las cosas, conviene recordar, siquiera someramente, que el fundamento que subyace en ambos casos en lo que se refiere a la inviolabilidad del domicilio y a la inviolabilidad de determinados ámbitos del entorno virtual es el mismo, el derecho a la privacidad ínsito en el artículo 18 de la Constitución Española.

3.3. La privacidad como fundamento de la inviolabilidad del entorno virtual en el marco de los procedimientos de comprobación e investigación

Según recordábamos al inicio de este breve trabajo, el derecho a la inviolabilidad del domicilio consagrado en artículo 18.2 de la Constitución Española parece fundamentarse en tres pilares; la intimidad, la vida privada y la privacidad.

El profesor Álvarez Martínez, en opinión que compartimos, realiza un análisis de cada una de ellas llegando a la conclusión de que no son equiparables y de que no todas ellas son predicables indistintamente para las personas físicas y jurídicas.²⁰ Por ello el autor aboga por considerar la privacidad como bien jurídico “al que brinda su protección la inviolabilidad domiciliaria constitucionalmente consagrada”.

Al respecto, ya una jurisprudencia más que consolidada, la establecida por la STC de 17 de febrero de 1984 entiende que el DCP garantiza el ámbito en el que la persona (física o jurídica) elige quedar exento de las “invasiones o agresiones exteriores de otras personas y autoridades públicas” por lo que, “a través de este derecho no solo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado sino lo que en él hay de emanación de la persona y de esfera privada de ella” (F.J. 5º), en definitiva, de la esencia que la define.

Justamente, este concepto de privacidad es también predicable respecto al contenido del entorno virtual al que antes hemos hecho referencia, al menos en lo que atañe a la esfera que queda excluida del conocimiento de terceros e injerencias extrañas, lo cual, como corolario, implica que, más allá del espacio físico, como indicara la mencionada STC, ha de protegerse teniendo en consideración lo que en él hay de la esencia que lo define.

²⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2007) pág. 132.

La consecuencia de todo lo anterior es clara, en un momento como el actual, en el que el entorno virtual de las personas (físicas o jurídicas) se confunde con el entorno real, los apartados 1 y 3 del artículo 18 de la Constitución cobran, ahora más que nunca, una importancia capital, de suerte que el principio de privacidad exige una análoga protección de ambos contextos, el digital y el analógico, también en lo que atañe a su registro en el marco de los procedimientos de comprobación e investigación. Esta afirmación nos lleva, de la mano, a realizar una serie de reflexiones finales que pasamos, a continuación, a verbalizar.

4. REFLEXIONES FINALES

Lo hasta ahora expuesto pone de manifiesto que no existe, en sede judicial administrativa, una normativa expresa, estricta y completa de la autorización de entrada en el DCP que regula la competencia, el procedimiento y las garantías precisas para conciliar la medida de esta intervención con los derechos fundamentales, tanto en lo que se refiere a la misma autorización de entrada en el domicilio como si alude a otros derechos que se ubican en el perímetro del derecho fundamental contenido en el artículo 18.2 de la Constitución Española.

Esta ausencia de un marco normativo suficiente, ha obligado al Tribunal Supremo a convertirse en una suerte de legislador negativo que ha venido a garantizar el equilibrio entre la actuación administrativa y los derechos fundamentales concernidos.

La búsqueda de este equilibrio deviene harto dificultosa cuando se debe decir si el juicio de proporcionalidad y de motivación suficiente se cumple inaudita parte.

Igualmente, la ausencia de una normativa clara y concisa que acote la actuación de los órganos de inspección en la materia, obliga a los tribunales autorizantes a una labor casuística que aboca a una total incertidumbre e inseguridad jurídica para el contribuyente.

En este contexto, las dificultades que entraña este estudio casuístico en conjunción con la sobrecarga de trabajo a la que se ven sometidos nuestros órganos jurisdiccionales²¹ nos hace preguntarnos si una aplicación extrema del principio de subsidiariedad en la materia no haría más fácil proscribir cualquier entrada en el DCP o el entorno virtual análogo del contribuyente en el marco de los procedimientos de comprobación e investigación, esto es, si no resultaría más fácil simplemente denegar por sistema este tipo de injerencias.

La propuesta no es, en absoluto, peregrina, se enlaza, precisamente, con otra cuestión que nace de la generalización del entorno virtual al que venimos haciendo referencia: ¿es realmente necesaria la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido en el ámbito de los procedimientos de comprobación e investigación, cuando la Administración tributaria es acreedora de una colosal masa de datos gracias a la inteligencia artificial, el *big data*, o las herramientas de *compliance*?

²¹ *Vid.*, al respecto, los informes anuales del DEFENSOR DEL PUEBLO de 2021 (https://www.defensordelpueblo.es/wp-content/uploads/2022/03/Informe_anual_2021.pdf) y 2022 (<https://www.defensordelpueblo.es/wp-content/uploads/2023/03/Defensor-del-Pueblo-Informe-anual-2022.pdf>).

ce *by design* que empieza a generalizarse de forma cuasi-obligatoria en determinados territorios y para determinados sujetos²² y que imbrican la presencia de la Administración tributaria en los sistemas operacionales y de gestión de los contribuyentes? ¿No dispone ya la Administración tributaria de datos suficientes, incluso proporcionados de forma (in)voluntaria por parte de los obligados tributarios a través de sus redes sociales, como para que deba plantearse ya que la práctica administrativa consistente en la entrada en el DCP es innecesaria? Más aún, en un momento en el que el entorno virtual adquiere más relevancia en la privacidad de las personas, ¿no sería mejor preocuparnos por las injerencias que la Administración tributaria pueda realizar en ese ámbito y preocuparnos por cómo podemos protegerlo?

En definitiva, parece obvio que es hora de precisar la normativa que regula el acceso al DCP de los obligados tributarios en el marco de los procedimientos de comprobación e investigación, pero también que, del mismo modo, debe ir acotándose el acceso al entorno virtual que configura ese nuevo ámbito de privacidad.

Bibliografía

- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007): *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, La Ley, Las Rozas.
- BOSCH CHOLVI, J. L. (2021): “La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entra y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad”, *Paper AEDAF*, N° 18, 2021.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2020): “La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n° 444 (marzo 2020), págs. 145-170.
- GARCÍA CARACUEL, M. (2021): “La entrada de la inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido”, *Nueva fiscalidad*, N° 4, págs. 307-319.
- HERRERA MOLINA, P. M. y TANDAZO RODRÍGUEZ, A. (2021): “¿Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en domicilio?”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, N° 455 (febrero 2021), págs. 114-129.
- JUAN LOZANO, A. M. (2020): “El debate sobre la entrada domiciliaria y las actuaciones inspectoras: una lectura personal de las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 y 1 de octubre de 2020; ni tanto conflicto ni tanta urgencia” en <https://elderecho.com/el-debate-sobre-la-entrada-domiciliaria-y-las-actuaciones-inspectoras-una-lectura-personal-de-las-sentencias-del-tribunal-supremo-de-10-de-octubre-de-2019-y-1-de-octubre-de-2020-ni-tanto-conflicto-n> (consultado 30/09/2023).
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2022): “De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿El Tribunal Supremo siento Jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021), *Quincena Fiscal*, n° 3.

²² El sistema TicketBAI en los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa, BATUZ en Bizkaia y o lo regulado en el reciente Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, son claro ejemplo de ello.

CAPÍTULO 2

PRINCIPIOS LIMITADORES DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN

MARTA GONZÁLEZ APARICIO

Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León

1. Consideraciones iniciales 2. Marco legal del principio de buena administración. 2.1. Normativa interna. 2.2. Normativa de la Unión Europea. 2.3. Aplicación de las disposiciones de la Carta al Derecho interno. 3. Naturaleza jurídica de la buena administración. 3.1. El ¿principio o derecho? a la buena administración. 3.2. El carácter de los derechos insertos en la buena administración. 4. La deseable positivización del principio de buena administración. 5. Conceptualización y límites del principio de buena administración al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. 6. Reflexión de cierre. Bibliografía.

RESUMEN: El principio de buena administración se ha revelado como un instrumento eficaz para frenar la fuerza expansiva manifestada por la Administración por medio de las potestades que le son atribuidas y de su propio proceder y el perjuicio que esta situación ha generado sobre los derechos y garantías de los contribuyentes. Aunque este principio actúa como un límite eficaz frente a la actuación administrativa debe ser acotado, por medio de la fijación, esencialmente, de su naturaleza jurídica, de su contenido y de los límites en su aplicación.

PALABRAS CLAVE: principio de buena administración, derecho fundamental, procedimientos tributarios, principio de legalidad.

ABSTRACT: The principle of good administration has been revealed as an effective instrument to stop the expansive force manifested by the Administration through the powers attributed to it and its own conduct and the damage that this situation has generated on the rights and guarantees of the citizens. taxpayers. Although this principle acts as an effective limit on administrative action, it must be limited, essentially by establishing its legal nature, its content and the limits on its application.

KEYWORDS: principle of good administration, fundamental right, tax procedures, principle of legality.

1. CONSIDERACIONES INICIALES

El 20 aniversario de la aprobación y entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹ (en adelante, LGT) parece un buen momento para hacer balance y valorar si, en esta ya prolongada andadura, la norma básica del sistema tributario español ha cumplido con

¹ BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

sus objetivos. Estos aparecían sucintamente recogidos en su Exposición de motivos, donde se indicaba que “los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria”.

Como se puede observar, el primero de los objetivos señalados por el legislador del año 2003 era reforzar las garantías -y derechos- de los contribuyentes. Por consiguiente, el artículo 34 de la LGT recoge el repertorio de derechos y garantías de los contribuyentes, establecidos con carácter previo en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes² (en adelante, LDGC), pues este texto legal “planteó desde su aprobación la necesidad de su integración en la Ley General Tributaria, donde sus preceptos debían encontrar su natural acomodo”, tal y como se indica en la Exposición de motivos de la vigente LGT.

En consecuencia, tras dos décadas de vigencia, procede cuestionarse si la LGT ha servido para cumplir este objetivo y si ha servido para afianzar los derechos y garantías de los contribuyentes y, concretamente, si las disposiciones del artículo 34 de la LGT han operado como un verdadero mandato para la Administración y para el legislador. Si se examina las actuaciones de una -la Administración tributaria- y de otro -el legislador- en estos 20 años, parece que hay buenas razones para concluir que no se han dedicado muchos esfuerzos para reforzar los derechos y garantías de los contribuyentes. Por el contrario, se encuentran numerosos ejemplos en el proceder de la Administración y en la acción del legislador que permiten afirmar que la posición del contribuyente y los derechos que le asisten ha sufrido una evidente merma, generándose un evidente desequilibrio entre las dos partes intervinientes en la relación jurídico-tributaria.

Aunque los males de nuestro sistema tributario, entre los que destaca este desequilibrio, han sido puestos de manifiesto por nuestra mejor doctrina en numerosas oportunidades, siendo una de las más célebres la expresada por medio de la célebre Declaración de Granada, las recomendaciones de estos expertos no parecen haber sido tenidas en cuenta por un legislador que, por el contrario, suele asumir con facilidad los postulados de la Administración. Esta situación también perjudica la seguridad jurídica que, como se indicó previamente, la vigente LGT ligó a la salvaguarda de las garantías de los contribuyentes.

En este contexto, el principio de buena administración, tras ser acogido en distintas sentencias por el Tribunal Supremo, esencialmente, por la Sección Segunda de la Sala Tercera, competente en materia tributaria, se ha revelado como un buen instrumento para frenar el mencionado desequilibrio existente, entre la fuerza expansiva manifestada por la Administración por medio de las potestades que le son atribuidas y de su propio proceder y el perjuicio que esta situación ha generado sobre los derechos y garantías de los contribuyentes. Aunque el principio de buena administración, en la configuración jurisprudencial que se le ha otorgado, actúa como un límite eficaz

² BOE núm. 50, de 27 de febrero de 1998.

frente a la actuación administrativa debe, a pesar de sus bondades y de su utilidad, ser tomado con cautela, para evitar que el recurso al mismo pierda o vea reducida la eficacia que le es propia. Para ello es necesario acotar en lo posible la indefinición asociada a este principio por medio de la fijación, esencialmente, de su naturaleza jurídica, de su contenido y de los límites en su aplicación.

2. MARCO LEGAL DEL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN

El punto de partida para abordar este principio es la identificación de los preceptos legales sobre los que se sustenta la buena administración. Si se toma en consideración una calificación que atienda al ámbito territorial de aplicación de esta normativa, este sustento legal se encuentra, por un lado, en algunos artículos del Derecho interno y, por otro, en la normativa propia del Derecho de la Unión Europea. Las normas que amparan el principio de buena administración también se pueden clasificar atendiendo a la referencia expresa o tácita que se efectúa en la misma al principio de buena administración. Sin embargo, se observa que ambos criterios de calificación, aunque atienden a un objeto distinto, son coincidentes, en tanto la normativa interna no hace referencia, por lo general, a la buena administración, mientras que la normativa de la Unión Europea sí acoge de manera expresa este principio.

Por otra parte, en relación con su fundamentación legal y desarrollo, es necesario poner de manifiesto que, aunque tras ser acogido por el Tribunal Supremo, en algunas ocasiones se ha hecho referencia a la buena administración como nuevo principio o derecho, el fundamento legal que da cobertura a la buena administración permite afirmar que, en puridad, no se trata de un principio de nueva creación, pues su soporte se encuentra en normativa vigente durante largo tiempo. Lo que sí es posible afirmar, en todo caso, es que se trata de un principio de “nueva formulación”³, al menos en lo que se refiere a su acogimiento y aplicación por el Alto Tribunal.

2.1. Normativa interna

Por lo que se refiere al Derecho interno, el fundamento del principio de buena administración se encuentra en normas de distinto rango, que parten de la Constitución, pasan por la normativa propia del Derecho Administrativo y alcanzan el ordenamiento jurídico-tributario. Como se ha indicado previamente, en la generalidad de estas normas no se hace referencia expresa al principio de buena administración. Esta ausencia de definición explícita contribuye a la indefinición que caracteriza a este principio.

El cimiento esencial del principio de buena administración debe buscarse en distintos preceptos de la Constitución, de entre los que destaca el artículo 103.1, que indica que “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a

³ ORENA DOMÍNGUEZ, A.: “El principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios”, *Quincena fiscal*, núm. 22, 2020, BIB 2020\37498. (Consultado en la base de datos Aranzadi Instituciones con fecha 15/10/2023).

la ley y al Derecho”. Esta exigencia de que la Administración sirva con objetividad a los intereses generales, que engloban tanto los intereses de la propia Administración, como de los administrados, y actúe de manera eficaz, queda sujeta al control de los órganos judiciales en virtud de otra previsión del texto constitucional, la recogida en el artículo 106.1, que señala que “Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican”, garantizando, así, el control por el poder judicial de la actuación administrativa. Asimismo, el principio de buena administración también encuentra soporte en el artículo 9.3 de la Constitución, que garantiza el principio de seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Finalmente, específicamente por lo que se refiere a la buena administración en el ámbito tributario, este principio también se ha fundamentado en el artículo 31.2 de la Constitución⁴.

En la normativa propia del Derecho administrativo, el sustento legal del principio de buena administración se encuentra, esencialmente, en el artículo 3 de la Ley 40/2015, de régimen Jurídico del Sector Público⁵ que, aunque no se refiere expresamente a la buena administración, entiende el Tribunal Supremo que este principio subyace en los principios de buena fe, confianza legítima y lealtad institucional, consagrados en la letra e) del referido artículo 3. En la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas⁶ el fundamento de la buena administración se puede encontrar en su artículo 13, referido a los derechos de las personas en sus relaciones con las Administraciones Públicas, y en el artículo 53, que recoge los derechos de los interesados en el procedimiento administrativo. También en el ámbito del Derecho Administrativo pero, en este caso, en una parcela muy concreta, la 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 2014⁷, se encuentra, en su artículo 34.1 una referencia expresa al principio de buena administración⁸.

Finalmente, en el ámbito del Derecho tributario, el principio de buena administración o, en este caso, el derecho a una buena administración, se puede inferir de lo dispuesto en los artículos 3.2 y 34 de la LGT. El artículo 3.2 indica que la aplicación del sistema tributario asegurará el respeto a los derechos y garantías de los obligados tributarios. Estos derechos y garantías aparecen en el

⁴ MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: “De los derechos humanos al derecho a una buena administración”, en Ávila Rodríguez, C. M. y Gutiérrez Rodríguez, F. (Coords.): *El derecho a una buena administración y la ética pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pág. 43, PONCE SOLÁ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Lex Nova, Valladolid, 2014, pág. 157 y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “El principio de buena administración en materia tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 189, 2020, págs. 18 y ss.

⁵ BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015.

⁶ BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015.

⁷ BOE núm. 272, de 9 de septiembre de 2017.

⁸ Señala el referido precepto que “En los contratos del sector público podrán incluirse cualesquiera pactos, cláusulas y condiciones, siempre que no sean contrarios al interés público, al ordenamiento jurídico y a los principios de buena administración”.

artículo 34 que recoge los establecidos en su día por la LDGC, cuyo contenido se enlaza directamente con el principio de buena administración⁹ y que sí supuso un avance en la protección de estos derechos. Sin embargo, a pesar del mandato del artículo 3.2 de la LGT, desde su entrada en vigor pocos esfuerzos ha realizado el legislador para reforzar los derechos y garantías de los obligados tributarios, y ninguno para incorporar de manera expresa la buena administración al ordenamiento jurídico interno, lo que supone el primer problema en la aplicación de este principio.

2.2. Normativa de la Unión Europea

En lo tocante al Derecho de la Unión Europea, el texto fundamental a considerar es la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea¹⁰ (en adelante, CDFUE), que en su artículo 41 recoge expresamente el derecho a una buena administración, conceptuado como un derecho complejo, puesto que engloba un conjunto de manifestaciones o subderechos¹¹. Los “subderechos” que, según el artículo 41 de la CDFUE, integran el derecho a la buena administración, son los siguientes:

“1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente;

b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial;

c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.

3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.

4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua.”

⁹ TOMÁS MALLÉN, B.: *El derecho fundamental a una buena administración*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2004. Indica este autor que “el contenido de la Ley entronca directamente con el derecho a la buena administración, pues adapta al ámbito tributario de manera expresa y casi en bloque el contenido del artículo 35 de la Ley 30/1992, como también recuerda explícitamente la propia Exposición de Motivos de la Ley 1/1998, al decir que procede a ‘la incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992’ y poner, asimismo, en la parte expositiva el énfasis en el principio de celeridad de la Administración (en el sentido de tratar los asuntos ‘dentro de un plazo razonable’, a que alude el artículo 41 de la Carta de Niza)”.

¹⁰ DOUE de 30 de marzo de 2010.

¹¹ MERINO JARA, I.: “La importancia de los derechos fundamentales y el interés en conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en la materia tributaria”, *Nueva Fiscalidad, Monográfico: Derechos Fundamentales y tributación*, 2020, pág. 12.

Aunque la Carta se proclamó formalmente en Niza el 7 de diciembre de 2000, se convirtió en una norma jurídica vinculante para los Estados Miembros en diciembre de 2009, tras la entrada en vigor del Tratado de Lisboa¹². Según el artículo 6.1 de este Tratado¹³, las disposiciones de la Carta pasaron el mismo valor jurídico que los Tratados y, por lo tanto, fuerza obligatoria vinculante para todos los órganos de la Unión, además de la primacía y del efecto directo que son propios del Derecho de la Unión. Aunque de lo dispuesto en el Derecho interno ya se infiere la vigencia del derecho a la buena administración¹⁴, su codificación en la Carta le otorga una nueva dimensión, refuerza su protección y el carácter de “derecho subjetivo”¹⁵.

Aunque, por lo indicado hasta el momento, podría concluirse que el sustrato legal del principio de buena administración presenta un elevado grado de heterogeneidad, si se ahonda en el contenido de las normas citadas se concluye que el contenido de muchos de los preceptos citados hasta el momento es muy similar. Así, el artículo 34 de la LGT adapta al ámbito tributario el contenido del artículo 13 de la Ley 39/2015, que, a su vez, presenta una gran semejanza con el artículo 41 de la CDFUE¹⁶. Consecuentemente, aunque el crisol de textos legales en los que se regula la buena administración puede permitir afirmar que existe dispersión normativa, no existen tantos motivos para justificar que esa dispersión va asociada a disparidad de contenido en los preceptos en los que se regula la buena administración, pues son coincidentes en muchos puntos.

¹² DOUE de 17 de diciembre de 2012.

¹³ Este precepto indica lo siguiente: “La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados”.

¹⁴ Como apunta RODRÍGUEZ BEREJO “la Carta no crea, en rigor, Derechos nuevos que no estuviesen formulados ya en los Convenios y Tratados internacionales, en los Tratados constitutivos de la Unión Europea o en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados Miembros”. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “La proyección de la carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea al ámbito tributario en el sistema europeo de protección multinivel”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 142, 2023 (Consultado en la base de datos de la AEDAF, con fecha de 17/10/2023). ORENA DOMÍNGUEZ, por su parte, apunta que “Si bien los “subderechos” o facultades comprendidos en ese derecho a una buena administración ya estaban en parte consagrados en el Derecho comunitario (originario y derivado) y en la jurisprudencia comunitaria, su consagración autónoma tiene el interés de dotar de unidad a una serie de derechos de que goza el ciudadano como administrado ante las instituciones y órganos de la Unión Europea, y ante las instituciones y órganos nacionales”. ORENA DOMÍNGUEZ, A.: “El principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios”, ob. cit. BIB 2020\37498. (Consultado en la base de datos Aranzadi Instituciones con fecha 15/10/2023).

¹⁵ RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “La proyección de la carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea al ámbito tributario en el sistema europeo de protección multinivel”, ob. cit. (Consultado en la base de datos de la AEDAF, con fecha de 17/10/2023). En relación con ese carácter de derecho subjetivo apunta CASAS AGUDO que “desde el plano subjetivo, su ámbito de aplicación no se circunscribe, sin embargo, a los “ciudadanos europeos”, sino que se formula como un derecho fundamental predicable de cualquiera que se encuentre en relación con la Administración europea, sin supeditar su disfrute a la nacionalidad o residencia en un Estado miembro”. CASAS AGUDO, D.: “Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario”, *Nueva Fiscalidad, Monográfico: Derechos Fundamentales y tributación*, 2020, pág. 69.

¹⁶ CASAS AGUDO, D.: “Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario”, ob. cit. pág. 75.

2.3. Aplicación de las disposiciones de la Carta al Derecho interno

La traslación efectuada por el Tratado de Lisboa de las disposiciones de la CDFUE ha bastado para que los órganos jurisdiccionales nacionales, concretamente, el Tribunal Supremo en el caso que nos ocupa, entienda aplicable el principio de buena administración consagrado en el artículo 41 de la Carta a una pluralidad de situaciones y haga referencia, cuando aplica este principio de buena administración, de manera conjunta, a la normativa del Derecho de la Unión Europea y a la normativa interna que se acaba de mencionar. Sin embargo, la propia Comisión Europea, en su Informe anual del año 2018 sobre la aplicación de la Carta¹⁷ (página 16), ha advertido que “los jueces nacionales no solo mencionan la Carta en asuntos que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE. En la mayoría de las decisiones judiciales que citan la Carta, no se plantea la cuestión de si la Carta es aplicable y el motivo de ello. Rara vez el artículo 51 de la Carta y su ámbito de aplicación son analizados por los jueces”. Esta advertencia de la Comisión pone en relieve que resultaría deseable que los tribunales internos precisasen en mayor medida el fundamento de la aplicación de este principio en función del asunto enjuiciado no procediendo la invocación indiscriminada del artículo 41 de la Carta, en todo caso, cuando se resuelvan conflictos de Derecho interno¹⁸.

De esta forma, la Comisión advierte de que las previsiones de la Carta tienen márgenes en su aplicación, y que estos deben ser considerados por los tribunales. Los límites que determinan el ámbito de aplicación de los preceptos de la Carta por parte de los tribunales internos aparecen configurados en el artículo 51 de la Carta¹⁹. En concreto, en el apartado primero de este artículo se indica que las disposiciones de la Carta están dirigidas a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión. Esta previsión del artículo 51 puede plantear, y ha planteado, numerosas dudas en relación con la delimitación de cuándo se puede considerar que los Estados miembros aplican el Derecho de la Unión y, llevado al caso que se está exponiendo, cuándo procede el empleo del artículo 41 de la Carta para justificar la aplicación por los tribunales nacionales del derecho a la buena administración. Para resolver este problema es necesario tener en cuenta la interpretación que ha efectuado el TJUE de los criterios de aplicación previstos en el referido artículo 51 de la CDFUE, que el Tribunal ha efectuado en conexión con la cláusula del nivel de protección de la Carta del artículo 53. El TJUE realiza una interpretación “extensiva” del artículo 51 de la CDFUE²⁰, pero distingue tres posibles escenarios que modulan las posibilidades de aplicación de la Carta.

¹⁷ Accesible en el siguiente enlace: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/784b02a4-a1f2-11e9-9d01-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-245244635>

¹⁸ RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “La proyección de la carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea al ámbito tributario en el sistema europeo de protección multinivel”, ob. cit. (Consultado en la base de datos de la AEDAF, con fecha de 17/10/2023).

¹⁹ Apunta LITAGO LLEDÓ que el Tribunal Supremo “desconoce absolutamente el límite del art. 51 de la Carta”. LITAGO LLEDÓ, R.: “Eficacia práctica del “principio” de buena administración formulado por el Tribunal Supremo”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 133, 2021, pág. 132.

²⁰ Siguiendo lo indicado por RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “La proyección de la carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea al ámbito tributario en el sistema europeo de protección multinivel”, ob. cit. (Consultado en la base de

- El primero, aquel en los que la acción de los Estados miembros está totalmente determinada por el Derecho de la UE, en cuyo caso el nivel de protección vendrá garantizado por la CDFUE.
- El segundo, aquel en el que la acción de los Estados miembros está parcialmente determinada por el Derecho de la UE, en cuyo caso cabe la aplicación concurrente de la Carta y de los estándares nacionales respecto a la protección de los derechos fundamentales.
- El tercero, aquel en el que la acción de los Estados miembros no está determinada por el Derecho de la UE, en cuyo caso se aplicará el estándar nacional de protección de los derechos fundamentales, sin perjuicio de que pueda aplicarse la CDFUE si ofrece un nivel de protección más elevado que el proporcionado por el estándar nacional.

Este triple escenario exige que se examine el caso concreto para fije el grado de determinación de la acción de los Estados miembros por el Derecho de la UE y, consiguientemente, la aplicabilidad de la CDFUE. Este requerimiento, aunque necesario, eleva la inseguridad jurídica en la concreción de la normativa aplicable a la resolución de estos asuntos, máxime si se considera el elevado grado de que puede plantear la graduación del nivel en el que la acción de los Estados miembros está determinada por el Derecho de la UE, tal y como se puede producir en el caso examinado, pues, aunque el TJUE ha interpretado los criterios de aplicación de la Carta y ha distinguido varios escenarios, puede considerarse que, cuando lo que se valora es la actuación desarrollada por una Administración, dicha distinción no debe entenderse como un límite o una exclusión de la aplicación del artículo 41 de la Carta por los tribunales, en tanto los Estados miembros y, con ello, los órganos que forman parte de su estructura institucional, como es el caso de las administraciones tributarias, deben respetar los principios y valores de la CDFUE tanto cuando aplican el Derecho de la Unión, como cuando aplican el Derecho interno²¹. De esta forma, el derecho a la buena administración, tal y como se configura en la Carta, condensa una serie de derechos para los administrados, que tienen su reflejo en los correlativos deberes para la Administración, que debe respetar en todas sus actuaciones, tanto las vinculadas al Derecho interno, como las relacionadas con el Derecho de la Unión. En consecuencia, si lo que se juzga es la posible vulneración de dicho derecho por parte de una Administración estatal, se podría enten-

datos de la AEDAF, con fecha de 17/10/2023). Esta autora, a su vez, remite a SARMIENTO, D.: "Who's afraid of the Charter. The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe", *Common Market Law Review*, núm. 50, 2013, págs. 1267-1304 y PEREZ FERNANDES, S.: "Fundamental rights at the crossroads of EU constitutionalism. Decoding the Member States' key(s) to the Charter", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 60, 2018, págs. 692-697.

²¹ ORENA DOMÍNGUEZ, A.: "El principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios", ob. cit., BIB 2020\37498. (Consultado en la base de datos Aranzadi Instituciones con fecha 15/10/2023) y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: "El principio de buena administración en materia tributaria", pág. 18. No obstante, este autor señala que sería recomendable una mayor concreción en este en la invocación de los principios o reglas aplicables: "En relación con la procedencia de invocar genéricamente el principio de buena administración cuando se alude a principios o reglas que tienen un reconocimiento explícito en nuestro ordenamiento jurídico creemos que, efectivamente, sería deseable una mayor concreción en relación con el principio o regla directamente aplicable, en tanto la recta utilización de los conceptos jurídicos contribuye a mejorar la comprensión y aplicación del Derecho".

der que es procedente tanto el recurso al artículo 41 de la Carta, como a la normativa interna de la que se extrae este principio, sobre todo si se tiene en cuenta que la Carta, en puridad, no crea nuevos derechos, sino que positiviza algunos de los ya existentes en los ordenamientos constitucionales de los Estados miembros.

Esta necesidad de acatamiento general del derecho a la buena administración, establecido en la CDFUE, por parte de las Administraciones estatales podría ser una buena razón para sustentar la necesidad de positivizar el principio de buena administración en la normativa interna pues, como se indicó en el apartado previo, ninguno de los textos legales de ámbito interno recoge expresamente este principio -a excepción de la breve referencia en la Ley de Contratos del Sector Público-. Su inclusión explícita en la normativa nacional contribuiría a incrementar la seguridad jurídica, también en la aplicación de este principio por el Tribunal Supremo.

3. NATURALEZA JURÍDICA DE LA BUENA ADMINISTRACIÓN

La buena administración se fundamenta en un sustento legal heterogéneo, en tanto aparece conformado por normativa de diferente ámbito y rango, tanto interna como supranacional. Tanto en esta normativa, como el Tribunal Supremo cuando acude a la buena administración, hacen referencia a la misma sin definir de manera unívoca su naturaleza, pues en estos textos la buena administración es aludida tanto como principio, como como derecho, de manera indistinta. Sin embargo, si lo que se pretende es avanzar en el desarrollo e, idóneamente, en la positivización de la buena administración, es necesario detenerse en un aspecto fundamental a estos efectos, la necesaria delimitación de su naturaleza jurídica. Para ello, es preciso definir si la buena administración debe ser calificada como principio o como derecho y, de calificarse como derecho, si puede equipararse a los restantes derechos fundamentales recogidos en nuestra Constitución. Para ello es necesario ahondar, esencialmente, en cómo han caracterizado la buena administración tanto el legislador, como los órganos jurisdiccionales.

3.1. El ¿principio o derecho? a la buena administración

Como se acaba de indicar, tanto la normativa en la que se sustenta la buena administración, como el Tribunal Supremo, se han referido a la misma como principio y como derecho:

- Respecto a su denominación como principio, es esta la forma habitual en la que se refiere a la buena administración el Tribunal Supremo. Este órgano jurisdiccional incluso ha descrito la buena administración como un “metaprincipio inspirador de otros” (Sentencia de 28 de mayo de 2020²²), o como la “coronación” de todos los principios que rigen el funcionamiento de la Administración (Sentencia de 21 de enero de 2021²³). También, si se toma el artículo 103 de la Constitución, o el artículo 3 de la Ley 40/2015, se encuen-

²² ECLI:ES:TS:2020:1421.

²³ ECLI:ES:TS:2021:110.

tra esta configuración de la buena administración como principio que debe guiar la actuación de la Administración.

- Sin embargo, el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE se refiere a la buena administración como un derecho de los ciudadanos, al que además otorga la calificación de fundamental. El Tribunal Supremo, por su parte, se refiere a la buena administración como derecho de los ciudadanos en su sentencia de 23 de julio de 2020, cuando indica que “del derecho a una buena administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva”.

La cuestión, en este punto, es si la buena administración debe calificarse como un principio que guía la actuación de la Administración, o como un derecho efectivo que, en este caso, ostentarían los administrados. La opción por una u otra posibilidad es importante desde el punto de vista jurídico pues, como indica el artículo 51.1 de la CDFUE, los Estados miembros “respetarán los derechos” y “observarán los principios”. Esto supone, tal y como se señala a continuación, en el artículo 52 de la Carta, que “los derechos reconocidos por la presente Carta que constituyen disposiciones de los Tratados se ejercerán en las condiciones y dentro de los límites determinados por éstos” (artículo 52.2 de la CDFUE), de modo que su contenido es efectivo y está garantizado tanto en presencia de regulación como en ausencia de ella, mientras que los principios “podrán aplicarse mediante actos legislativos y ejecutivos adoptados por las instituciones, órganos y organismos de la Unión, y por actos de los Estados miembros cuando apliquen el Derecho de la Unión, en el ejercicio de sus competencias respectivas. Sólo podrán alegarse ante un órgano jurisdiccional en lo que se refiere a la interpretación y control de la legalidad de dichos actos” (artículo 52.5 de la CDFUE), con lo que, para ser eficaces respecto a los ciudadanos, los principios requieren ser desarrollados.

Precisar la naturaleza jurídica de la buena administración, atendiendo a lo indicado, no resulta sencillo, sobre todo si se considera la denominación “ambivalente” que realizan de este principio, o de este derecho, los textos legales mencionados y los operadores jurídicos, como el carácter expansivo otorgado a la buena administración por los órganos encargados de su aplicación. Ello ha provocado que el Tribunal Supremo, así como gran parte de la doctrina, cuando han abordado esta cuestión de la naturaleza jurídica o han aplicado este principio, se hayan referido a su naturaleza “dual”²⁴, como “principio-derecho”, lo que supondría conceptuarlo como un principio de actuación de la Administración que comprende un conjunto de derechos para los administrados²⁵.

²⁴ SANZ GÓMEZ, R.: “Buena administración y procedimiento tributario justo”, en Merino Jara, I. (Dir.): *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, La Ley-Wolters Kluwer, 2021.

²⁵ Apunta CARRASCO GONZÁLEZ que la denominación como “derecho a la buena administración” por la CDFUE “no excluye que la buena administración sea, en realidad, un principio, en lugar de un derecho subjetivo, como se evidencia de los ejemplos de principios que se exponen en las explicaciones de la CDFUE”. CARRASCO GONZÁLEZ, F.: “El principio de buena administración en el ámbito de la revisión de los actos tributarios”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 197, 2023. BIB 2023\418 (Consultado en la base de datos Aranzadi Instituciones, con fecha 15/10/2023).

En mi opinión esta configuración dual no resulta rechazable, no obstante, precisando dos aspectos:

- Que la naturaleza jurídica de la buena administración es la de un principio general del Derecho, aunque el desarrollo de tal principio se sustente en distintos derechos de los administrados, que encuentran su reflejo en los correlativos deberes de la Administración. Esta configuración de la buena administración como principio aparece expresamente avalada en el texto del Tratado de la Unión Europea²⁶ (en adelante, TUE), tras la modificación efectuada con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa. El vigente artículo 6 del TUE indica que “Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales”.
- A mayor abundamiento, la naturaleza jurídica de los derechos y principios recogidos en la CDFUE ha sido puesta de manifiesto por el TJUE en distintas sentencias, como la Sentencia de 20 de marzo de 2018, *Menci*, asunto C-524/15²⁷, en la que se señala que “22. Además, si bien, como confirma el artículo 6 TUE, apartado 3, los derechos fundamentales reconocidos por el CEDH forman parte del Derecho de la Unión como principios generales y el artículo 52, apartado 3, de la Carta dispone que los derechos contenidos en ella que correspondan a derechos garantizados por el CEDH tienen el mismo sentido y alcance que les confiere dicho Convenio, este no constituye, dado que la Unión no se ha adherido a él, un instrumento jurídico integrado formalmente en el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencias de 26 de febrero de 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 44, y de 15 de febrero de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, apartado 45 y jurisprudencia citada). 23. Según las Explicaciones relativas al artículo 52 de la Carta, el apartado 3 de ese artículo pretende garantizar la coherencia necesaria entre la Carta y el CEDH, «sin que ello afecte a la autonomía del Derecho de la Unión y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea» (sentencias de 15 de febrero de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, apartado 47, y de 14 de septiembre de 2017, K., C-18/16, EU:C:2017:680, apartado 50 y jurisprudencia citada)”, o la Sentencia de 14 de mayo de 2020, *Agrobet*, asunto C-446/18²⁸, que indica “procede recordar que, cuando un Estado miembro aplica el Derecho de la Unión, las exigencias derivadas del derecho a una buena administración, que refleja un principio general del Derecho de la Unión, y, en particular, el derecho de toda persona a que sus asuntos sean tratados imparcialmente y dentro de un plazo razonable son aplicables en el marco de un procedimiento de inspección tributaria”.

²⁶ DOUE de 30 de marzo de 2010.

²⁷ ECLI:EU:C:2018:197.

²⁸ ECLI:EU:C:2020:369.

- Que de este principio se derivan una serie de derechos de los administrados, que requieren, para ser efectivos, ser identificados y desarrollados normativamente. Si se atiende al texto del artículo 34 de la LGT o al artículo 13 de la Ley 39/2015, se observará que una amplia representación de los derechos insertos en el principio de buena administración ya aparecen recogidos expresamente en este artículo, si bien cabría preguntarse si tal enumeración es completa o, por el contrario, se echa en falta algún derecho que derive directamente del principio de buena administración. Para ello entendemos que podría resultar adecuado, y además favorecería la homogeneidad de las normas que regulen esta cuestión, comparar el contenido de los preceptos en los que se recogen derechos de los administrados que se podrían insertar en el principio de buena administración. Sin embargo, más allá de esta enumeración de derechos establecida en la normativa tributaria y administrativa, lo verdaderamente interesante para lograr la efectividad de este principio, y de los subderechos que lo componen, es trasladar el contenido de tales derechos a las normas por la que se regulan los distintos procedimientos tributarios.

3.2. El carácter de los derechos insertos en la buena administración

Se concluía en el anterior apartado que la naturaleza jurídica de la buena administración es la de un principio general del que se derivan una serie de derechos para los administrados. Ya sea aceptando esta premisa o, incluso, considerando que la buena administración posee el estatus jurídico de derecho, entendemos que no debe ni puede equipararse, en cuanto su tratamiento, a los derechos fundamentales recogidos en la Constitución. Si bien la CFUE califica los derechos contenidos en la misma como “fundamentales” y tal carácter ha sido sostenido por algunos autores²⁹, su asimilación a los derechos recogidos en los artículos 14 y siguientes de la Constitución debe examinarse cuidadosamente, pues generaría cambios de gran calado en el derecho administrativo constitucional, aspecto en el que ahondaremos en el siguiente punto.

No obstante, aunque el derecho a la buena administración carece de reconocimiento expreso en la Constitución, lo cierto es que puede inferirse una cierta aproximación al tratamiento de los derechos fundamentales si se examina la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sobre todo en lo que se refiere al traslado al ámbito administrativo de algunas garantías jurisdiccionales, derivadas del derecho de los ciudadanos a la tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24 de la Constitución³⁰. En concreto, el Tribunal Supremo ha entendido conculcado el principio de buena administración en algunos casos en los que la Administración no resuelve, de manera que parece que, por medio de la aplicación de este principio se proscribe el silencio administrativo, exigiendo que la Administración “actúe”. Esto, indudablemente, recuerda a la prohibición de *non liquet*, de no resolver, propia del orden jurisdiccional y derivada del derecho a la tutela judicial efectiva³¹.

²⁹ TOMÁS MALLÉN, B.: *El derecho fundamental a una buena administración*, ob. cit., RODRÍGUEZ ARANA MUÑOZ, J.: “El derecho a la buena administración en las relaciones entre los ciudadanos y la Administración pública”, *Anuario da Facultade da Universidade da Coruña*, núm. 16, 2012, pág. 269.

³⁰ LITAGO LLEDÓ, R.: “Eficacia práctica del “principio” de buena administración formulado por el Tribunal Supremo”, ob. cit. págs. 137 y ss.

³¹ MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: “De los derechos humanos al derecho a una buena administración”, en Ávila Rodríguez, C. M. y Gutiérrez Rodríguez, F. (Coords.): *El derecho a una buena administración y la ética pública*, ob. cit. pág. 53.

Este desplazamiento de las exigencias del artículo 24 de la Constitución al ámbito del procedimiento administrativo y, particularmente, al proceder de las actuaciones de la Administración tributaria también se observa en otras dos causas que han sido frecuentemente objeto de recurso al principio de buena administración para apreciar su vulneración: la exigencia de resolución en un plazo razonable y el deber de motivación. Aunque ambas exigencias no son, en puridad, novedosas en el ámbito administrativo, pues el deber de que la Administración resuelva en plazo y motive sus actuaciones ya aparecía expresamente recogido en la normativa administrativa, su conexión con el principio de buena administración parece otorgar un nuevo carácter a estos derechos de los administrados.

Sin embargo, aunque de esta jurisprudencia se pudiese inferir una cierta aproximación del tratamiento del derecho a la buena administración al otorgado a los derechos fundamentales, su equiparación, a mi parecer, que se debe rechazar, pues, junto a estos argumentos, existen otros, de mayor peso, que permiten negar otorgar ese tratamiento al derecho o principio de buena administración. El primero y más evidente es que el derecho a la buena administración no aparece recogido en los artículos 14 y siguientes de la Constitución, lo que resulta esencial para calificar un derecho como fundamental. Esta ausencia ha permitido que el Tribunal Constitucional haya rechazado tradicionalmente el reconocimiento de la “tutela administrativa efectiva” y, con ello, el traslado de las garantías y principios propios del orden jurisdiccional al ámbito del procedimiento administrativo³². A mayor abundamiento, incluso acudiendo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, si este órgano hubiera pretendido, cosa que tampoco podría hacer, equiparar el derecho a la buena administración a los derechos fundamentales, en todos aquellos procedimientos en los que ha apreciado que se ha conculcado este derecho, debería haber declarado la nulidad de pleno derecho, en virtud del artículo 47 de la Ley 39/2015 y, sin embargo, esta circunstancia nunca se ha producido, sino que, en todos estos casos, lo que se ha declarado es la anulabilidad.

Esta negativa a la equiparación del principio de buena administración, o de los derechos insertos en el mismo, a los derechos fundamentales, supone que, de hallarse referencias a este principio o a tales derechos con el calificativo de “fundamental”, como ocurre en la CDFUE, tal término deba interpretarse como una forma de intensificar el carácter esencial, elemental o básico de este principio en el funcionamiento de la Administración, no como una manera de equipararlo a los derechos fundamentales de los artículos 14 y siguientes de la Constitución.

En todo caso, lo que parece recomendable, a fin de reducir la inseguridad jurídica en relación con la naturaleza jurídica de la buena administración es que, habida cuenta de las particularidades de su calificación como principio, o como derecho, los órganos jurisdiccionales que aplican este principio, como el TJUE o, a nivel interno, el Tribunal Supremo, unifiquen su denominación³³.

³² En cualquier caso, como han puesto de manifiesto autores como LITAGO LLEGO, la evolución del principio de buena administración y su carácter expansivo podrían motivar que el Tribunal Constitucional se vea obligado a modificar la posición manifestada a este respecto. LITAGO LLEDÓ, R.: “Eficacia práctica del “principio” de buena administración formulado por el Tribunal Supremo”, ob. cit. pág. 137.

³³ Ejemplos de esta poco recomendable “doble denominación”, se encuentran, incluso, en el texto de una misma resolución. Así se aprecia, entre otras, en la mencionada a Sentencia de 14 de mayo de 2020, *Agrobet*, asunto C 446/18.

4. LA DESEABLE POSITIVIZACIÓN DEL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN

Expuesto lo anterior, entendemos que hay buenas razones para sostener que, por un lado, sería recomendable el reconocimiento expreso de la buena administración en el ordenamiento jurídico interno y, por otro, que de positivizarse la buena administración en ordenamiento jurídico interno, debería hacerse como principio que guía la actuación de la Administración, concretado en distintos derechos para los Administrados que se insertan en dicho principio. Aunque algunos de estos derechos ya aparecen en los textos legales vigentes, puede sostenerse que esa conexión o esa derivación expresa del principio de buena administración dotarían a esos derechos de una nueva dimensión que reforzaría su aplicación³⁴. Asimismo, al limitar la falta de concreción de la que adolece este principio se reforzaría el principio de seguridad jurídica, en tanto se definirían el contenido y alcance de un concepto al que están recurriendo tanto los obligados tributarios como los órganos jurisdiccionales de forma cada vez más frecuente, acotando, también, las facultades de los tribunales en la determinación de sus características.

Algunos autores, no obstante, no entienden tan necesaria la positivización del principio de buena administración en nuestro ordenamiento interno, pues este principio ya puede entenderse incluido o implícito en los preceptos constitucionales que fundamentan la aplicación de la buena administración³⁵ –esencialmente, el artículo 9.3 y el 103-. A juicio de esta doctrina, sería más útil mejorar algunas regulaciones sobre procedimiento en las que podría invocarse el derecho a la buena administración.

Entendemos que ambas opciones –positivización o mejora de la regulación del procedimiento-, no son incompatibles, sino que, por el contrario, serían muy deseables. Sin embargo, las modificaciones de normativa tributaria efectuadas en los últimos años, no parecen permitir albergar muchas esperanzas para una actuación del legislador en este sentido. Si se examinan las dos últimas grandes reformas de la LGT, tanto la efectuada por medio de la Ley 34/2015³⁶, como la llevada a cabo a través de la Ley 11/2021³⁷, se concluye que en ninguna de ellas se pone de

³⁴ Tal y como ocurrió cuando el Derecho a la buena administración se positivizó CASAS AGUDO, *Derecho Subjetivo*.

³⁵ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: régimen normativo, naturaleza jurídica y contenido” *Nueva fiscalidad*, núm. 1, 2022, pág. 63 y CARRASCO GONZÁLEZ, F.: “El principio de buena administración en el ámbito de la revisión de los actos tributarios”, ob. cit. BIB 2023\418 (Consultado en la base de datos Aranzadi Instituciones, con fecha 15/10/2023). Señala este autor que “en la medida que la buena administración implica una superación de la literalidad de la norma a través de la creación jurisprudencial, este principio puede servir para identificar en qué ámbitos debe producirse esa mejora de la regulación en pro de los intereses generales, esto es, del oportuno equilibrio entre el interés fiscal de la Administración y los derechos de los obligados tributarios. La buena administración puede funcionar así como una especie de palanca que impulse la mejora continua de nuestro ordenamiento. No obstante, existe también el riesgo de que un incorrecto entendimiento de ese interés general, que lo identifique con el mero aumento de la recaudación, provoque una intervención del legislador en sentido contrario, en defensa principalmente de los intereses recaudatorios de la Administración, a modo de legislador “reaccional”.

³⁶ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 227, de 22 de septiembre de 2015.

³⁷ Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de

manifiesto interés alguno del legislador por reforzar este principio en particular, ni de fortalecer los derechos y garantías de los contribuyentes con carácter general³⁸. Estas reformas, junto con otras, evidencian, tanto por parte del legislador, como por parte de la Administración, “el olvido de los derechos y garantías individuales de los contribuyentes”, tal y como gran parte de la doctrina del Derecho Financiero y Tributario manifestó en el año 2018 en la célebre Declaración de Granada³⁹.

En cualquier caso, aunque la previsible inactividad del legislador en la positivización del principio de buena administración resulta sumamente indeseable en términos de seguridad jurídica, la ausencia de referencia expresa en el ordenamiento interno no debería impedir ni que los obligados tributarios continúen invocando la vulneración de este principio, ni que el Tribunal Supremo la continúe apreciando cuando así lo considere, si bien la definición de los supuestos en los que resulta procedente el recurso al mismo vendrá delimitados, en gran medida, por la configuración que le otorgue este órgano jurisdiccional.

5. CONCEPTUALIZACIÓN Y LÍMITES DEL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN AL HILO DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

El requerimiento para la positivización del principio de buena administración en el Derecho interno obliga, en primer término, a acotar en lo posible la amplitud o complejidad asociada a este principio. Su falta de concreción pone de relieve el papel del Tribunal Supremo en su definición y, subsiguientemente, en otro aspecto igualmente relevante en su aplicación: el establecimiento de sus límites.

Aunque el Tribunal Supremo ha definido el principio de buena administración en distintas sentencias, y le ha otorgado diferentes notas particulares en función del asunto enjuiciado, ha reiterado el siguiente concepto⁴⁰: el principio de buena administración “impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, sin que baste la mera observancia estricta de procedimientos y

elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. BOE núm. 164, de 10 de julio de 2021.

³⁸ Señala MERINO JARA que a través de las reformas de la LGT “se ha desaprovechado la ocasión para fortalecer los derechos y garantías de los contribuyentes y adecuarse a los tiempos actuales. La producción normativa sobre derechos y garantías del contribuyente no está yendo en paralelo a la aprobada para reforzar la posición de la administración tributaria. Aquella es deficitaria frente a esta”. MERINO JARA, I.: “Prólogo”, en Luchena Mozo, G. M. y Sánchez López, M. E. (Dirs.): *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, pág. 13.

³⁹ Donde se añade “La Hacienda Pública se ha convertido en agente de la razón de Estado. Una razón que descansa sobre un solo pilar cual es la recaudación. En el margen del camino ha ido quedando, primero, la Ley; más tarde, la seguridad jurídica y unos metros más allá las garantías y los derechos del contribuyente que en 1998 parecieron albergar un revivir de los sueños nacidos en la Constitución de 1978”.

⁴⁰ Por todas, las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:1503), de 19 de febrero de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:579), 20 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:1165), 11 de junio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1884) o 10 de noviembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4179).

trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y mandata a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto”.

Esta conceptualización del principio de buena administración, como se puede observar, es muy amplia, o muy flexible, acorde al carácter difuso que la propia CDFUE otorga al derecho a la buena administración⁴¹. De ahí que se haya recurrido a este principio para abordar y enjuiciar la actuación de la Administración en procedimientos de muy distinta naturaleza. Así, se ha apreciado la utilidad del recurso a este principio tanto en los procedimientos de gestión, como en el procedimiento de inspección, así como en el procedimiento de recaudación y en el procedimiento sancionador.

La indefinición y “flexibilidad” en la conceptualización del principio de buena administración plantea algunas ventajas, pues lo convierte en una herramienta útil en multitud de procedimientos para frenar los excesos de la Administración y proteger los derechos y garantías de los contribuyentes. Sin embargo, la apelación generalizada al principio de buena administración también puede hacer que este pierda gran parte de su eficacia en la limitación de la actuación de la Administración. Para evitar este indeseable efecto, y garantizar a su vez los derechos de los contribuyentes, es necesario examinar la forma en que se puede limitar el recurso a este principio. En la fijación de estos límites, entendemos, también puede desempeñar un papel importante la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La definición de los límites del principio de buena administración supondría concretar los supuestos en los que el recurso al mismo resulta idóneo, en detrimento de aquellos casos en los que la alegación de este principio resulta inadecuada o, cuanto menos irrelevante, pues existen otros principios u otras normas que podrían sustentar de mejor manera o, al menos, igualmente, las pretensiones del recurrente. Aunque la fijación de los límites del principio de buena administración plantea numerosas dificultades debido a la indefinición asociada a este principio, del examen de la propia jurisprudencia del Alto Tribunal se extraen algunas conclusiones de interés. Así, a los efectos de establecer los contornos del principio parece que puede resultar útil entender que uno de los principales impedimentos a su recurso puede encontrarse precisamente en la invocación de otros principios que rigen en nuestro ordenamiento jurídico y, especialmente, al principio de legalidad⁴².

⁴¹ CASAS AGUDO, D.: “Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario”, ob. cit. pág. 68.

⁴² LITAGO LLEDÓ, ahonda en la colisión entre el principio de buena administración y el principio de legalidad y se muestra muy crítica con los efectos derivados de sobreponer el principio de buena administración al tenor literal de la ley, equiparándolo a una suerte de recuperación del principio *in dubio contra fisco*. agravado por la fuerza que posee la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, lo que, a juicio de esta autora “eleva aún más el riesgo de decisiones que se obtengan forzando la letra e incluso el espíritu de la ley”. LITAGO LLEDÓ, R.: “Eficacia práctica del “principio” de buena administración formulado por el Tribunal Supremo”, pág. 152.

Esta pugna entre el principio de buena administración y el principio de legalidad, se puede extraer de algunas de las sentencias del Tribunal Supremo en las que, bien el Tribunal, bien las partes, han recurrido al principio de buena administración, pero en los que, apreciar la vulneración de este principio ha conculcado, o podría haber conculcado el principio de legalidad. Ejemplos de esta situación se encuentran en las siguientes sentencias:

- El primer ejemplo tiene que ver con la jurisprudencia del Tribunal Supremo por medio de la que se admite la posibilidad de impugnar una valoración catastral firme a través de la impugnación de la liquidación de Impuesto sobre Bienes Inmuebles. El Tribunal Supremo ha avalado en distintas sentencias esta posibilidad, como las Sentencias de 19 de febrero, 20 de marzo, 2 de abril y 14 de mayo, todas ellas de 2019⁴³. Sin embargo, a pesar de que el Alto Tribunal entiende que cabe efectuar esta impugnación, si se atiende al texto de la ley se concluye que el procedimiento de determinación de los valores catastrales y el procedimiento por medio del cual se liquida el IBI son dos procedimientos independientes, con una regulación propia y un procedimiento impugnatorio particular cada uno de ellos. En consecuencia, resulta muy cuestionable, desde el punto de vista de la legalidad, que un valor catastral previamente determinado y firme pueda ser impugnado por medio de un recurso frente a un impuesto en el que se aplica dicho valor catastral, cuando además, en estos casos, lo que la Administración ha hecho normalmente es ceñirse al procedimiento⁴⁴. Así, aunque el recurso al principio de buena administración permite que el resultado del pleito sea más “justo”, no parece favorecer la seguridad jurídica alcanzar tal resultado haciendo prevalecer el principio de buena administración por encima del principio de legalidad. Por consiguiente, la solución en estos casos no puede pasar por convertir el principio de buena administración en una suerte de filtro que corrija los defectos del ordenamiento tributario, oponiéndose a las normas positivizadas en el mismo. Si el Tribunal Supremo entiende que el procedimiento regulado de gestión compartida del impuesto no se ajusta a la exigencia de eficacia derivada del artículo 103 de la Constitución, o a los principios de justicia tributaria, entendemos que es preferible acudir a otras vías para oponerse a esta deficiente regulación.
- El segundo ejemplo se trata de un supuesto en el que se alegó la vulneración del principio de buena administración, pero el Tribunal Supremo no lo entendió así, primando precisamente el principio de legalidad sobre el principio de buena administración. Es el caso resuelto en la Sentencia de 27 de marzo de 2019⁴⁵, en la que se determina si la solicitud de aplazamiento presentada en periodo ejecutivo suspendía el procedimiento de recaudación e impedía el devengo del recargo de apremio. El Tribunal entiende que una vez que ha finalizado el periodo voluntario de pago el recargo exigible es el de apremio del 20%, porque para no exigir este recargo es necesario que la deuda esté satisfecha en su totalidad antes de la notificación de la providencia de apremio, tal y como indica el artícu-

⁴³ ECLI:ES:TS:2019:579, ECLI:ES:TS:2019:1165, ECLI:ES:TS:2019:1131 y ECLI:ES:TS:2019:1700, respectivamente.

⁴⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “El principio de buena administración en materia tributaria”, ob. cit.

⁴⁵ ECLI:ES:TS:2019:1059.

lo 28.2 de la LGT, y la solicitud de aplazamiento no se puede equiparar al pago de la deuda. No obstante, hay que señalar que esta sentencia tiene un voto particular, que ofrece argumentos muy válidos que podrían sustentar la vulneración del principio de buena administración (Ponente Sr. Cudero Bas).

- El tercer ejemplo tiene que ver con la aplicación del principio de regularización íntegra. Aunque el principio de buena administración se ha desarrollado en gran medida junto con el principio de regularización íntegra⁴⁶, y la aplicación del principio de buena administración en estos casos normalmente suele ser acertadísima, existe algún supuesto que plantea dudas, como el resuelto por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 17 de octubre de 2020⁴⁷. Se trataba de un caso en el que la Administración descubre unos rendimientos del capital inmobiliario procedentes del alquiler de una vivienda que no habían sido declarados por el contribuyente. La Administración practica la correspondiente liquidación provisional, pero no aplica sobre estos rendimientos la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la Ley del IRPF⁴⁸, porque en este artículo se indicaba que la reducción solo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente. Sin embargo, el Tribunal Supremo entiende que, en este caso, la Administración, en virtud del principio de buena administración, debió aplicar la reducción en la liquidación provisional. Aunque hay buenos argumentos para sustentar la conclusión del Tribunal Supremo desde la óptica de la justicia tributaria, pues, por ejemplo, negar al contribuyente la aplicación de la reducción y, posteriormente, sancionarlo por la ocultación de dichos rendimientos podría considerarse una doble penalización de una misma actuación, la conclusión que alcanza el Tribunal resulta dudosa porque para acudir al principio de regularización íntegra tiene que haber una inactividad o una omisión, pero es cuestionable que esta se produzca cuando lo que hace la Administración es ceñirse al texto de la Ley y, en este caso, la Ley dice que los rendimientos que se reducirán son los declarados por el contribuyente, no son los que posteriormente detecte la Administración que no se declararon⁴⁹.

No obstante, mención aparte merece la reacción del legislador frente a este criterio jurisprudencial, plasmada en la modificación del artículo 23.2 de la LIRPF por medio de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda⁵⁰. Esta Ley, además de variar los porcentajes de reducción aplicables a los rendimientos del capital inmobiliario proceden-

⁴⁶ SOTO BERNABEU, L.: “La aplicación del principio de regularización íntegra en los procedimientos de gestión e inspección tributaria”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 294, 2023 (Consultado en la base de datos Smarteca, con fecha 01/12/2023).

⁴⁷ ECLI:ES:TS:2020:3264.

⁴⁸ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006).

⁴⁹ LITAGO LLEDÓ, R.: “Eficacia práctica del “principio” de buena administración formulado por el Tribunal Supremo”, ob. cit. págs. 147 y ss.

⁵⁰ BOE núm. 124, de 25 de mayo de 2023.

tes del arrendamiento de vivienda y las condiciones para su aplicación, incluye la siguiente previsión: “Estas reducciones sólo resultarán aplicables sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

En ningún caso resultarán de aplicación las reducciones respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento. Tampoco resultarán de aplicación las reducciones en relación con aquellos contratos de arrendamiento que incumplan lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17 de la Ley de Arrendamientos Urbanos”.

La rápida modificación del texto de la Ley del IRPF en este caso, en un evidente intento del legislador por salvaguardar el criterio administrativo, corregido por la doctrina del Tribunal Supremo, plantea nuevos interrogante en relación con los límites al principio de buena administración, pues ¿cabe abogar por el principio de legalidad como límite al principio de buena administración cuando, si se atiende a actuaciones como la descrita, el legislador parece adoptar y acomodar la ley al criterio administrativo? ¿No habría sido más conveniente, en casos como este, que la reforma legal efectuada tendiera a acoger los postulados del Tribunal Supremo, fundamentados en el principio de buena administración, que a corregir el criterio de este órgano en una suerte de pugna entre el Alto Tribunal y el propio legislador? A este respecto, algunos autores han advertido de que la eficacia de la labor del Tribunal Supremo en la mejora de nuestro ordenamiento con base en el principio de buena administración se vea cercenada si el legislador actúa como una suerte de “legislador reaccional” frente al criterio jurisprudencial⁵¹.

Al hilo de todo esto, sin rechazar la necesaria limitación del principio de buena administración y los negativos efectos de su colisión con el principio de legalidad, surge otra duda, ¿De qué herramientas disponen los contribuyentes, más allá del recurso al orden jurisdiccional contencioso-administrativo y de la alegación del principio de buena administración, para frenar las pretensiones de una Administración que parece adecuar el texto de las normas a sus criterios? Entendemos que, aunque para limitar la mencionada “fuerza expansiva” de la Administración el recurso al principio de buena administración resulte útil y, por ello, su acogimiento por el Tribunal Supremo debe ser valorado muy positivamente, los operadores jurídicos tampoco deben olvidar otros principios generales vigentes en nuestro ordenamiento y, consecuentemente, atendiendo al caso concreto, deben examinar si procede el recurso prioritario a este principio, o si sus pretensio-

⁵¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: régimen normativo, naturaleza jurídica y contenido”, ob. cit. pág. 63 y CARRASCO GONZÁLEZ, F.: “El principio de buena administración en el ámbito de la revisión de los actos tributarios”, ob. cit., BIB 2023\418 (Consultado en la base de datos Aranzadi Instituciones, con fecha 15/10/2023).

nes pueden ser admitidas, o incluso mejor sustentadas, por medio del recurso a otros principios vigentes en nuestro ordenamiento⁵² o, en su caso, a la propia técnica legal, al texto de la Ley, lo que no obsta para que se pueda recurrir al principio de buena administración de manera accesoria.

A modo de ejemplo, en el caso expuesto de la modificación de la Ley del IRPF, consideramos que, aunque tanto antes como después de la reforma la negativa de la Administración a efectuar la reducción sea acorde con el texto de la Ley, la introducción en la Ley del IRPF de una previsión de estas características podría vulnerar el principio *non bis in ídem* pues, como se señaló previamente, negar la aplicación de la reducción al contribuyente que no declaró los rendimientos y sancionarlo posteriormente podría equipararse a una doble sanción de los mismos hechos. La vulneración del principio *non bis in ídem*, en tanto se deriva de los principios de legalidad y de tipicidad recogidos en el artículo 25 de la Constitución, con rango de derechos fundamentales, podría ser objeto de recurso de inconstitucionalidad. Además, los actos dictados al amparo de una normativa que lesiona los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional deberán ser declarados nulos de pleno derecho conforme al artículo 47 de la Ley 39/2015. Consecuentemente, en este caso, aunque cabe el recurso al principio de buena administración, máxime si se considera la doctrina jurisprudencial previa, existen otros argumentos legales para poder confrontar el criterio administrativo e, incluso, la reforma de la Ley del IRPF.

Otro ejemplo actual en el que se podría recurrir preferentemente a otras normas jurídicas o, en su caso, alegar la vulneración del principio de buena administración únicamente de manera accesoria sería el caso de los recursos planteados frente a las numerosas derivaciones de responsabilidad que está efectuando la Administración en los últimos tiempos. En no pocas de estas derivaciones se aprecia con claridad que, o bien no se cumplen los requisitos fácticos y jurídicos establecidos en los artículos 40 y siguientes de la LGT para efectuar la derivación o que, incluso atendiendo a lo dispuesto en sede de prescripción, el plazo para derivar la responsabilidad ha prescrito. Aunque tanto en el caso en el que se vulneran los requisitos fácticos y jurídicos, como cuando existe prescripción, la Administración que deriva la responsabilidad podría estar vulnerando el principio de buena administración, en estos supuestos, el empleo de la técnica legal, esto es, del recurso al texto de la Ley y a la jurisprudencia, también permitirían, e incluso a mi modo de ver, ofreciendo argumentos jurídicos muy sólidos, apreciar las pretensiones del contribuyente.

⁵² Señala MARÍN-BARNUEVO FABO que “El principio de buena administración es valiosísimo para tutelar los derechos de los obligados tributarios y para exigir a la Administración una actuación eficaz y equitativa, pero su invocación en los supuestos en que la Administración ha cumplido rigurosamente con las reglas que ordenan su actuación en el procedimiento distorsiona claramente su significado y alcance. En estos supuestos, la anulación de los actos impugnados encuentra mejor justificación en los principios de capacidad económica o igualdad, o, también, en el principio más genérico de todos: la exigencia de un sistema tributario justo”. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “El principio de buena administración en materia tributaria”, ob. cit. En la misma línea, RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “La proyección de la carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea al ámbito tributario en el sistema europeo de protección multinivel”, ob. cit. (Consultado en la base de datos de la AEDAF, con fecha de 17/10/2023).

En definitiva, aunque la aplicación del principio de buena administración por el Tribunal Supremo deba ser valorada muy positivamente y tenga un fundamento jurídico sólido, para que la función de este principio no se vea desvirtuada y sus límites desdibujados, es necesario evitar el recurso masivo al mismo.

6. REFLEXIÓN DE CIERRE

Son muchas las cuestiones que aún quedan por perfilar en relación con el principio de buena administración, correspondiendo tal responsabilidad, en primer término, al legislador y, en su defecto, a los tribunales. No obstante, junto con la necesaria actuación del legislador y de los órganos jurisdiccionales en la interpretación y aplicación de este principio, existe una premisa básica que no se debería pasar por alto. El principio de buena administración impone una serie de deberes a la Administración, y es la Administración el órgano sobre el que incide directamente, debiendo aplicarlo en sus actuaciones, sin necesidad de que un tribunal fiscalice su actividad posteriormente.

En suma, el principio de buena administración no debe entenderse como una especie de control posterior sino que debería impregnar todas las actuaciones desarrolladas por la Administración, generando incluso un cambio de paradigma en su funcionamiento. Este requerimiento se aprecia muy bien en algunas de las sentencias del TJUE en las que ha aplicado la buena administración, por ejemplo en una Sentencia de 21 de octubre de 2021, *CHEP Equipment Pooling NV y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, asunto C-396/20⁵³, en la que se planteaba una situación en la que el contribuyente había solicitado a la Administración tributaria húngara la devolución del IVA, pero por un error obvio y fácilmente comprobable, solicita una cantidad a devolver menor que la que le correspondía. La Administración, conocedora de ese error, le devuelve la cantidad solicitada y, por supuesto, no avisa ni requiere de ninguna forma al contribuyente. El asunto llega al Tribunal Supremo húngaro, que suspende el procedimiento y plantea la siguiente cuestión prejudicial ante el TJUE: “¿Debe interpretarse el artículo 20, apartado 1, de la Directiva [2008/9] en el sentido de que, aun en caso de diferencias numéricas manifiestas —sin que se suscite la cuestión de la prorrata— entre la solicitud de devolución y la factura en detrimento del sujeto pasivo, el Estado miembro de devolución puede considerar que no es necesario solicitar información adicional y que ha recibido toda la información pertinente para decidir sobre la devolución?”. El TJUE, en la mencionada Sentencia indica que la Administración debió informar al contribuyente de este error para pedirle que rectifique su solicitud de devolución, señalando que “cuando, a raíz de un error del sujeto pasivo debidamente detectado, la Administración tributaria haya podido determinar con certeza el importe del IVA que se le debe devolver, el principio de buena administración le obliga a informar de ello con diligencia al sujeto pasivo, por los medios que considere más adecuados, para pedirle que rectifique su solicitud de devolución, para que la Administración pueda darle curso favorable”. Con ello, se impone a la Administración el deber de actuar de forma proactiva, de modo que su labor no debe limitarse a evitar que los contribuyen-

⁵³ ECLI:EU:C:2021:867.

tes paguemos de menos, sino que también debe evitar que paguemos de más. Esto puede parecer utópico, pero, citando a Oscar Wilde, ¿no es el progreso la realización de las utopías? (en *El alma del hombre bajo el socialismo*).

Bibliografía

- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2022): “El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: régimen normativo, naturaleza jurídica y contenido” *Nueva fiscalidad*, NÚM. 1.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F. (2023): “El principio de buena administración en el ámbito de la revisión de los actos tributarios”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 197.
- CASAS AGUDO, D. (2020): “Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario”, *Nueva Fiscalidad*, Monográfico: *Derechos Fundamentales y tributación*.
- LITAGO LLEDÓ, R. (2021): “Eficacia práctica del “principio” de buena administración formulado por el Tribunal Supremo”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 133.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2020): “El principio de buena administración en materia tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 189.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L. (2011): “De los derechos humanos al derecho a una buena administración”, en Ávila Rodríguez, C. M. y Gutiérrez Rodríguez, F. (Coords.): *El derecho a una buena administración y la ética pública*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- MERINO JARA, I. (2020): “La importancia de los derechos fundamentales y el interés en conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en la materia tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, Monográfico: *Derechos Fundamentales y tributación*.
- MERINO JARA, I. (2023): “Prólogo”, en Luchena Mozo, G. M. y Sánchez López, M. E. (Dirs.): *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2020): “El principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios”, *Quincena fiscal*, núm. 22.
- PEREZ FERNANDES, S. (2018): “Fundamental rights at the crossroads of EU constitutionalism. Decoding the Member States’ key(s) to the Charter”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 60.
- PONCE SOLÁ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Lex Nova, Valladolid.
- RODRÍGUEZ ARANA MUÑOZ, J. (2012): “El derecho a la buena administración en las relaciones entre los ciudadanos y la Administración pública”, *Anuario da Facultade da Universidade da Coruña*, núm. 16.
- RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M. (2023): “La proyección de la carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea al ámbito tributario en el sistema europeo de protección multinivel”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 142.
- SANZ GÓMEZ, R. (2021): “Buena administración y procedimiento tributario justo”, en Merino Jara, I. (Dir.): *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, La Ley-Wolters Kluwer.
- SARMIENTO, D. (2013): “Who’s afraid of the Charter. The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe”, *Common Market Law Review*, núm. 50.

SOTO BERNABEU, L. (2023): “La aplicación del principio de regularización íntegra en los procedimientos de gestión e inspección tributaria”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 294.

TOMÁS MALLÉN, B. (2004): *El derecho fundamental a una buena administración*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid.

CAPÍTULO 3

DERECHO A UNA FISCALIDAD JUSTA: AUTOMATISMO SANCIONATORIO E HISTORIAL DEL CONTRIBUYENTE

EVA MARÍA GIL CRUZ

Facultad de Derecho -ICADE-
Universidad Pontificia Comillas

1. Planteamiento. 2. La motivación de la culpabilidad y el uso de los algoritmos. 3. Proporcionalidad en la imposición de sanciones 4. Valoración de la responsabilidad en atención al historial del contribuyente. 5. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: El objetivo de evitar el fraude fiscal, que sustenta las acciones y estrategias de la Administración tributaria, no puede justificar una elevada abundancia de reproche legal en aras de una mayor recaudación. La relación jurídica tributaria, basada en la confianza, ha de partir de la buena fe, en donde es imprescindible que la actuación de los órganos públicos, al interpretar y calificar el hecho tributario declarado por el contribuyente, no esté preconcebida por la culpabilidad y la intención defraudadora. Tal actitud perjudica sobre manera a los contribuyentes, que disponen de un historial de cumplimiento y colaboración con la inspección de tributarios.

PALABRAS CLAVE: fraude fiscal, historial del contribuyente, sanciones, culpabilidad, error.

ABSTRACT: The objective of avoiding tax fraud, which underpins the actions and strategies of the tax administration, cannot justify a high abundance of legal reproach for the sake of greater collection. The tax relationship, based on trust, must start from good faith, where it is essential that the action of public bodies, when interpreting and qualifying the tax fact declared by the taxpayer, is not preconceived by guilt and deceitful intent. Such an attitude harms taxpayer who has a history of compliance and collaboration with the tax inspectorate.

KEY WORDS: tax fraud, taxpayer history, penalties, guilt, mistake.

1. PLANTEAMIENTO

Como principales causas del fraude fiscal se alude a la falta de honradez y conciencia cívica, así como a la ineficacia de la lucha contra la defraudación, la creencia de que los actuales impuestos son excesivos y que los que más defraudan están impunes.¹

En función de los distintos estudios realizados al respecto, y a la vista de lo expuesto, el fraude fiscal se percibe como un fenómeno en el que confluyen multitud de causas.

¹ GIACHI, S. (2014). «Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea», en *Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, (145) (<http://dx.doi.org/10.5477/cis/reis.145.73>), pág. 74.

De hecho, cuando un contribuyente incumple sus deberes tributarios, con frecuencia manifiesta mucho más que una simple resistencia económica. El fraude y la elusión fiscal puede deberse incluso a su ausencia de “conciencia tributaria, por su falta de responsabilidad ciudadana, por su desconocimiento, pero también puede ser su herramienta para expresar su descontento con las políticas públicas.”²

Con todo, los efectos jurídicos ante la comisión de una equivocación por parte del obligado tributario sin ánimo de defraudar y con un historial de buen contribuyente, deberían ser diferentes de aquellos otros en los que subyace un ánimo elusivo en el cumplimiento de sus deberes con la Hacienda Pública.

Pues la automaticidad en la imposición de sanciones administrativas, que se está produciendo en los últimos años, quebranta el principio de responsabilidad, que preside la aplicación del Derecho administrativo sancionador.

Para la exigencia de un reproche legal por la Administración ha de quedar, debidamente justificado, la valoración de la intencionalidad concreta del contribuyente en la conducta que se le imputa. No es suficiente la mera indicación genérica de que no se aprecia la existencia de ninguna circunstancia eximente de responsabilidad.

Se requiere, en consecuencia, dejar constancia de la existencia de indicios suficientes y evidentes de la certeza de la realización de la conducta típica.³

En concreto, el TS ha puesto el acento en que las sanciones no “pueden ser el resultado, poco menos de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.”⁴

En base a ello, y atendiendo a la metodología sistemática que se ha seguido para la elaboración del presente trabajo, en primer lugar, hemos puesto de manifiesto la necesidad de una suficiente y adecuada argumentación del órgano administrativo ante la posible existencia de la culpabilidad para la imposición de una sanción.

Sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.

Lo que no resulta factible, es declarar la existencia de culpabilidad por exclusión, no pudiendo incidir sobre el elemento de culpabilidad la falta de regularización voluntaria, o el hecho de que se haya iniciado un procedimiento administrativo para detectar el error.⁵

² GIARRIZZO, V. y BRUDERSOHN S. (2013): “Premiar al buen contribuyente. Un recorrido por los «incentivos positivos» aplicados en Argentina para mejorar el cumplimiento fiscal,” en *Documentos y Aportes en Administración Pública y Gestión Estatal*, DAAPGE (20), pág. 41.

³ STS 26 de octubre de 2016 Recurso de Casación núm. 1437/2015.

⁴ STS 16 marzo 2002. Recurso de Casación núm. 9139/1996.

⁵ Res. TEAC de 20 de julio de 2017. Reclamación económico-administrativa.

Enlazando con ello, hemos incidido en el segundo de los apartados, en el hecho de que la consiguiente regularización, como consecuencia de un incumplimiento del ordenamiento jurídico, no debe conllevar, de manera casi implícita, una recriminación legal, puesto que liquidar y sancionar son facultades diferentes de los órganos administrativos.

Debe existir, en consecuencia, una proporción eficaz “entre la real entidad del hecho y su sanción, o un plus aflictivo”⁶ con el fin de respetar el principio de proporcionalidad⁷ garante de todo procedimiento sancionador.

Para finalmente, dejar patente de una manera modesta pero contundente, la necesidad de que el historial del contribuyente, al igual que sucede en otros países, como Francia, actué como atenuante ante la imposición de una sanción, a la vez que, desempeñe una función de estímulo para incrementar el cumplimiento voluntario y fidelizar el comportamiento del buen contribuyente.

2. LA MOTIVACIÓN DE LA CULPABILIDAD Y EL USO DE LOS ALGORITMOS

La jurisprudencia ha reconocido, manifiestamente, que la imposición de una sanción requiere una adecuada motivación de la culpabilidad del contribuyente.

Motivar significa “expresar los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales que fundamentan la decisión, o lo que es lo mismo, la «*ratio decidendi*». La resolución debe contener una fundamentación en Derecho, que supone la garantía de que la decisión no es consecuencia de una aplicación arbitraria de la legalidad, no resulta manifiestamente irrazonada o irrazonable, ni incurre en un error patente.”⁸

A pesar de lo cual, es posible que una motivación impecable venga acompañada de una vulneración de la presunción de inocencia, a pesar de ser la prueba valorada racionalmente, al poder ser insuficiente por no ser concluyente, o carecer de corroboraciones que cierran el paso a otras hipótesis alternativas con igual nivel de probabilidad.⁹

⁶ STS 26 de mayo de 2003. Recurso de Casación núm. 726/1999.

⁷ Mientras que el art. 178.1 de la LGT sólo dedica una mención al principio de proporcionalidad, el art. 29.3 de la LRJSP establece que “en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas, se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción. La graduación de la sanción considerará especialmente los siguientes criterios: a) El grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad. b) La continuidad o persistencia en la conducta infractora. c) La naturaleza de los perjuicios causados. d) La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme en vía administrativa.”.

⁸ Al efecto, se pueden consultar, por todas, la STC 60/2008, de 26 de mayo. FJ. 7º y 8º. TAPIA FERNÁNDEZ, I. (2011): “Comentario al artículo 218 de la LECiv Exhaustividad y congruencia de las sentencias. Motivación” *Grandes Tratados. Comentario a la Ley de Enjuiciamiento Civil (tomo I)*. Ed. Aranzadi, <https://insignis.aranzadidigital.es/>, BIB 2011\590.

⁹ STS (Sala de lo Penal) de 9 junio 2015. FJ. 4º.

Es por ello por lo que, la imposición mecánica de sanciones es incompatible con nuestro ordenamiento tributario, al contravenir el principio de responsabilidad recogido en el art. 179 de la LGT.

La culpabilidad no se presume por no ingresar la cantidad adeudada. Ni tampoco se puede inferir la misma de la mera inobservancia de la norma tributaria.

Sin embargo, de un tiempo a esta parte, es frecuente el automatismo en la generación de expedientes sancionadores, lo que viene a constituir una manifestación desmedida de poder que debería reservarse para casos verdaderamente graves.¹⁰

Las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

La Administración debe demostrar, en todo caso, la culpabilidad del obligado tributario, con argumentos sólidos y suficientes que configuren una adecuada fundamentación, así como, con las pruebas que acrediten no sólo que los hechos son configuradores de una infracción del ordenamiento jurídico, sino también, y principalmente, la intencionalidad de la conducta que se le imputa al administrado.

El medio de control para determinar la causa del acto lo constituye la motivación y permite, no sólo que los interesados conozcan los razonamientos que lo justifican, sino que, la jurisdicción contencioso-administrativa pueda controlar la actividad de la Administración.

Argumentación que no pretende constituirse en una “larga exposición de hechos y alegatos, sino que se requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar [...] que en su conducta cabe apreciar culpa.”¹¹

No existe, por tanto, una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el sujeto pasivo, sino que la carga probatoria corresponde a la Administración quien deberá acreditar las circunstancias subjetivas y objetivas que concurren para poder sancionar, puesto que, la prueba corresponde a quien acusa.

El contribuyente no está obligado a probar la improcedencia de una sanción.

En palabras del TS “no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere.”¹²

En la actualidad, la transformación digital del sector público supone un impulso definitivo en la mejora de la eficacia y eficiencia de la Administración Pública.

¹⁰ AA.VV. (2014): *Informe propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado* (Dr. Luis Manuel Alonso González). Ed. Colegi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, pág. 60.

¹¹ STS 21 de diciembre de 2017. Recurso de Casación núm. 1347/2016.

¹² STS 6 de junio de 2008, Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 146/2004.

Pese a todo, en la esfera jurídica, y en especial en el Derecho tributario, se nos plantea la duda de hasta qué punto la inteligencia artificial y la robótica pueden interpretar la diligencia del contribuyente en el cumplimiento de sus deberes fiscales sin tener en cuenta las circunstancias que rodean la realización del hecho imponible, en donde se produce una conjunción entre el límite del principio de legalidad, y la flexibilidad que dicho principio requiere, en aras a la concreción y cuantificación de elementos específicos de la obligación tributaria.¹³

Los contribuyentes tienen el lógico temor de quedar indefensos en la utilización de los algoritmos, los cuales representan elementos imprescindibles para el desarrollo de la inteligencia artificial por la Administración Pública. Aunque, la misma puede ayudar a proteger la seguridad de los contribuyentes y permitirles satisfacer sus derechos fundamentales, a estos también les inquieta el hecho de que pueda tener efectos imprevistos o incluso que pueda utilizarse con fines malintencionados.¹⁴

Es fundamental la protección de sus derechos y garantías en relación con desequilibrios en las decisiones adoptadas mediante los mismos. Lo contrario llevaría, sin duda, a generar inseguridad jurídica, y por ende conflictividad.

De ahí que, desde un amplio sector doctrinal encabezado por RIBES, se reclama la necesidad de un marco normativo tributario para dar respuesta a los numerosos interrogantes que plantea la utilización de la inteligencia artificial en la tramitación de los procedimientos tributarios.¹⁵

3. PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES

Tras la debida argumentación de la Administración, mediante razonamientos sólidos y concisos del posible incumplimiento de la norma tributaria por el contribuyente, la consiguiente regularización no debe conllevar, de manera casi implícita, el reproche legal, puesto que liquidar y sancionar son facultades diferentes de los órganos administrativos.

Debe existir, en consecuencia, la conveniente proporción “entre la real entidad del hecho y su sanción, o un plus aflictivo”¹⁶ con el fin de respetar el principio de proporcionalidad¹⁷ garante de todo procedimiento sancionador.

¹³ STC 151/1997, de 29 de septiembre. Recurso de Amparo núm. 3983/1994.

¹⁴ COMISIÓN EUROPEA (2020): COMISIÓN EUROPEA (2020): *Libro Blanco sobre la inteligencia artificial - un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza*, Bruselas, 19.2.2020 COM (2020) 65 final, pág. 12.

¹⁵ RIBES RIBES, A. (2021): “La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración”, *Revista de Quincena Fiscal* (18), <https://insignis.aranzadigital.es/>, BIB 2021\4910.

¹⁶ STS 26 de mayo de 2003. Recurso de Casación núm. 726/1999.

¹⁷ Mientras que el art. 178.1 de la LGT sólo dedica una mención al principio de proporcionalidad, el art. 29.3 de la LRJSP establece que “en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas, se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción. La graduación de la sanción considerará especialmente los siguientes criterios: a) El grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad. b) La continuidad o persistencia en la conducta infractora. c) La naturaleza de los perjuicios causados. d) La reincidencia, por comisión en el

Principio, que se ha venido configurando como sinónimo de verdadero control de la actividad discrecional de la Administración, permitiendo “determinar la “idoneidad”, la “necesidad” y la llamada “proporcionalidad en sentido estricto” de aquellas decisiones restrictivas de los derechos e intereses legítimos de los particulares a través de un discurso argumentativo lógico.”¹⁸

El respeto al principio de proporcionalidad pasa por tener en cuenta dos criterios, el de la intencionalidad en la conducta (inexistente cuando se trata de un mero error) y el de la naturaleza de los perjuicios causados.¹⁹

Por ello, y desde la perspectiva de la culpabilidad y la proporcionalidad, no es lo mismo, una regularización voluntaria detallada, por ejemplo, en la que se produce el incumplimiento en tiempo de las obligaciones tributarias correspondientes, que un cumplimiento tardío de dichas obligaciones, ocultando o silenciando la realidad del ilícito ya realizado.²⁰

El hecho de que cuenten con los mismos efectos jurídicos los supuestos de retraso culpable y no culpable en el cumplimiento de las obligaciones tributarias supone un quebrantamiento del principio de justicia tributaria y genera fricciones entre las partes.

De tal modo, que la ausencia de la motivación de los criterios de dosimetría sancionadora lesionaría el principio de proporcionalidad, al representar el mismo un límite sustancial de la actividad administrativa y precisar tanto un proceso de valoración como de decisión en el que aparecen implicados la situación de hecho, el contenido de la potestad y la finalidad de esta.

La discrecionalidad administrativa exige valorar las circunstancias de cada supuesto de hecho realizado, para así alcanzar la necesaria proporcionalidad entre los posibles hechos imputados y la responsabilidad exigida.

Es indudable que el principio de proporcionalidad representa un punto de equilibrio y racionalidad imprescindible en el procedimiento sancionador, a la vez que constituye, en definitiva, el sustento más relevante en el control de los derechos fundamentales.

Para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres requisitos o condiciones siguientes, establecidos por la doctrina constitucional: «si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)».²¹

término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme en vía administrativa.”

¹⁸ AA.VV. (2018): Contratos del Sector Público: Principio de proporcionalidad (LCSP/2017), <https://insignis.aranzadigital.es/>, DOC 2018\111.

¹⁹ STS de 14 enero 2013. Recurso de Casación núm. 1040/2011.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ STC 207/1996, de 16 diciembre. FJ. 4º.

4. VALORACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD EN ATENCIÓN AL HISTORIAL DEL CONTRIBUYENTE

En la actualidad, la conducta pasada del contribuyente sólo se toma en consideración como posible agravante por reincidencia, pero se hace indispensable acometer avances en el sentido de valorar la buena conducta general del obligado como circunstancia atenuante de la responsabilidad. Lo que representaría, en última instancia, categorizar a los contribuyentes en función de su historial tributario.²²

De hecho, una de las mayores novedades contempladas en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023 atañe al régimen sancionador en el ámbito de la gestión tributaria.

En concreto, en lo que afecta a la imposición de sanciones tributarias se establecerán criterios sancionadores de manera que se incorpore como elemento relevante el historial de cumplimiento e incumplimiento del contribuyente en la evaluación de la existencia del elemento subjetivo en determinados tipos de conductas, especialmente en aquellos casos de presentación de autoliquidaciones sin ingresos fuera de plazo, que no ocasionan perjuicio económico a la Administración tributaria.²³

Al respecto, fuentes de la Agencia Tributaria señalan la intención de Hacienda con un ejemplo. "Si un autónomo presenta fuera de plazo una declaración y eso puede acarrear una sanción, pero esa declaración que presenta fuera de plazo no implica un pago, pueda revisarse el historial y si el retraso no es recurrente, no sancionar".²⁴

En el ordenamiento español, el historial del contribuyente se ha venido utilizando desde un enfoque negativo, al valorarse el comportamiento del contribuyente durante el intervalo de prescripción del impuesto, cuatro años, para poder sancionarle.²⁵

²² SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA. CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (2022): Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español. Recuperado de: <https://www.hacienda.gob.es/>, pág. 8.

²³ Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023.

²⁴ ADELANTADO DIEGO, S. (2023): "Hacienda utilizará el historial de cumplimiento fiscal de los autónomos como criterio para fijar sanciones", 6/11/2023. Recuperado de: <https://www.autonomosyempreendedor.es/>. De tal modo que, según explicó el presidente de la APAFCV, se trata de "una fórmula para incentivar las presentaciones de autoliquidaciones, a pesar de que el nuevo sistema de recargos es más beneficioso que el anterior. Lo que quiere la Agencia Tributaria es que, si el autónomo no puede pagar, presente sus declaraciones y solicite un aplazamiento, por eso también aumentaron los límites hasta los 50.000 euros."

²⁵ En el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, realizado por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, Secretaría de Estado de Hacienda, julio de 2001, p. 147. Se previa la creación de las Actas de Conformidad con Recargo de Regularización en donde se proponía «la sustitución de la sanción por un recargo de regularización buscando más un efecto disuasorio más que sancionador», siempre y cuando el obligado tributario «no hubiera sido sancionado con firmeza administrativa por un hecho relativo al mismo tributo en los últimos cuatro años o por dos hechos relativos a cualquier tributo en el mismo plazo de tiempo». Finalmente, dicha propuesta no fue recogida en la Ley, que únicamente tiene en cuenta el historial del contribuyente a efectos de agravar la posible sanción y no a efectos de reducir la misma. CASTRO DE LUNA, M. (2020): *Hacia un nuevo*

Por el contrario, en el sistema francés el historial del contribuyente actúa como atenuante siempre que el mismo no haya cometido ninguna infracción.

La regulación del país galo se asienta en dos principios: la buena administración y la relación cooperativa, ambos recogidos igualmente en nuestro ordenamiento jurídico.

Principios que además de pretender encontrar herramientas y enfoques para fomentar la voluntad intrínseca de pagar impuestos, también han de enfocarse en estudiar las posibilidades de mitigar las consecuencias derivadas del cumplimiento equivocado de los ciudadanos, cuando no hay intencionalidad defraudadora, y que, en todo caso no optar, por la imposición de sanciones.

Es preciso, a semejanza de Francia comprobar la intención dolosa del obligado tributario para que “se permitan tantos incumplimientos involuntarios como se considere prudente antes de que se imponga una sanción».²⁶

Precisamente, Martín Fernández²⁷ basándose en el principio de buena administración, apuesta por otorgar un sentido positivo al historial del contribuyente con el fin de evitar el automatismo de las sanciones, junto con la reducción del plazo de tiempo para contestar a las consultas tributarias, consiguiéndose con ello una mayor efectividad.

Para lograr tan plausibles objetivos sería preciso, llevar a cabo la modificación de la LGT. En concreto el art. 34.1 en sintonía con el historial del contribuyente, en atención a la cuantía y plazos para el cumplimiento de la obligación y sin que cupiese la menor señal de fraude.²⁸

De tal forma que, el historial del contribuyente puede ser una información muy relevante para que los órganos administrativos solventen si se trata de un simple error, fruto de la falta de diligencia, o si se trata de una tributación inadecuada fruto de un ánimo defraudatorio que requiere un reproche legal (un equivalente para comprobar la buena voluntad de los profesionales sería comprobar si están adheridos al Código de Buenas Prácticas Tributarias).²⁹

Distinción, que debería servir para dissociar, entre contribuyentes que, a lo largo de su historial tributario, han actuado de buena o de mala fe, lo que contribuiría, en atención al fomento de las buenas prácticas, a conseguir una mayor equidad en la aplicación del sistema fiscal.

modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa. Ed. Aranzadi, Navarra, pág. 83.

²⁶ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2022): “Los profesionales fiscales reivindican su derecho a equivocarse en las declaraciones sin que sancionen a sus clientes”. <https://confilegal.com/>

²⁷ MARTÍN FERNÁNDEZ J. (2018): “Un derecho al error sin ser sancionado por Hacienda”, 7/2/2018, Recuperado: <https://cincodias.elpais.com/>

²⁸ MARTÍN. J. (2018): “Un derecho al error ...op. cit y Foro de debate técnico IEF/CDC (2022): El Derecho al error, 19/5/2022. Recuperado: <https://www.cograsova.es>

²⁹ Tanto RODRÍGUEZ como TORRES “recomiendan que se instituya un carné, como los de la licencia de conducir, al que se le resten puntos si no se puede comprobar el dolo y dependiendo de la gravedad del error. Una vez que se hayan agotado los susodichos puntos, «no tendría que probarse el dolo», dice Torres, tras lo cual la Administración Tributaria podría sancionar al contribuyente. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y TORRES, J. (2022): “Los profesionales fiscales...op. Cit.

De igual forma que la reincidencia, la ocultación o la falsedad actúan como agravantes, la buena fe, la voluntariedad o la veracidad en la declaración de los elementos integrantes del supuesto de hecho deberían hacerlo como atenuantes ante una posible sanción.³⁰

En este sentido, existe en la actualidad un debate abierto sobre la gobernanza fiscal, asentado en la necesidad de una eficacia, eficiencia y transparencia real en las actuaciones administrativas que propicie procedimientos amistosos mediante acuerdos fiscales basados en el consenso y el servicio.

Con la finalidad de evitar el fraude, y fomentar el cumplimiento voluntario, no se puede otorgar idénticas consecuencias a quienes buscan burlar sus obligaciones tributarias ocultando, a tal fin, parte del hecho imponible realizado, de aquellos otros que cuenta con un buen historial contributivo.

5. CONCLUSIONES

Es imprescindible que los órganos administrativos motiven suficientemente el elemento subjetivo de la culpabilidad en una resolución sancionadora, puesto que los elementos objetivos del tipo infractor constituyen elementos necesarios, pero no suficientes.

El reto está en clarificar y especificar en el ámbito del ordenamiento tributario, el concepto de "diligencia necesaria," al ser un concepto jurídico indeterminado que ha de determinarse en cada supuesto particular.

Es fundamental, ante tal situación, atender a las circunstancias subjetivas concurrentes para determinar la intencionalidad del contribuyente.

El reconocimiento del historial del contribuyente podría cumplir, al igual que lo ha hecho en Francia³¹ y en Latinoamérica,³² una función de acicate para incrementar el cumplimiento voluntario y fidelizar el comportamiento del buen contribuyente.

Además, la Administración tributaria obtendría una recaudación de los ingresos dentro del periodo voluntario de pago, reduciéndose la conflictividad y el fraude.

³⁰ Para una mayor profundización puede consultarse la monografía GIL CRUZ, Eva M^a (2023): *El derecho al error tributario*. Ed Aranzadi. Navarra.

³¹ Loi pour un État au service d'une société de confiance. (Ley núm. 2018-727, de 10 de agosto de 2018, sobre un Estado al servicio de una sociedad de confianza).

³² La Comisión Económica para América Latina y el Caribe estima que la región latinoamericana pierde cantidades significativas de ingresos fiscales debido a la evasión fiscal y a la planificación fiscal agresiva. Los ingresos dejados de percibir, debido al incumplimiento fiscal, se estimaron en un 6,1% del producto interno bruto regional en 2018. Los programas de declaración voluntaria ofrecen incentivos a los contribuyentes para que se presenten y declaren voluntariamente ingresos y activos que antes eran desconocidos para la administración (la mayoría de las veces mantenidos en países extranjeros) y paguen impuestos por ellos. OCDE (2018): Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (Foro Global). Transparencia Fiscal en América Latina 2021 *Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este*, <https://www.oecd.org/tax>, 19/11/2018, pág. 10

Bibliografía

- ADELANTADO DIEGO, S. (2023): “Hacienda utilizará el historial de cumplimiento fiscal de los autónomos como criterio para fijar sanciones”, 6/11/2023. Recuperado de: <https://www.autonomosyempreendedor.es/>
- AA.VV. (2014): *Informe propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado* (Dr. Luis Manuel Alonso González). Ed. Colegi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, pág. 60.
- AA.VV. (2018): *Contratos del Sector Público: Principio de proporcionalidad* (LCSP/2017), <https://insignis.aranzadidigital.es/>, DOC 2018\111
- CASTRO DE LUNA, M. (2020): *Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa*. Ed. Aranzadi, Navarra, pág. 83.
- COMISIÓN EUROPEA (2020): COMISIÓN EUROPEA (2020): *Libro Blanco sobre la inteligencia artificial - un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza* Bruselas, 19.2.2020 COM (2020) 65 final.
- GIACHI, S. (2014): «Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea», en *Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, (145). <http://dx.doi.org/10.5477/cis/reis.145.73>, pág. 74
- GIARRIZZO, V. y BRUDERSOHN S. (2013): “Premiar al buen contribuyente. Un recorrido por los «incentivos positivos» aplicados en Argentina para mejorar el cumplimiento fiscal,” en *Documentos y Aportes en Administración Pública y Gestión Estatal*, DAAPGE (20), pág. 41
- GIL CRUZ, Eva Mª (2023): *El derecho al error tributario*. Ed Aranzadi. Navarra.
- MARTÍN FERNÁNDEZ J. (2018): “Un derecho al error sin ser sancionado por Hacienda”, 7/2/2018, Recuperado: <https://cincodias.elpais.com/>
- OCDE (2018): Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (Foro Global). Transparencia Fiscal en América Latina 2021 *Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este*, <https://www.oecd.org/tax>, 19/11/2018, pág. 10.
- RIBES RIBES, A. (2021): “La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración” en *Revista de Quincena Fiscal* (18), <https://insignis.aranzadidigital.es/>, BIB 2021\4910
- RODRÍGUEZ MARQUEZ, J. (2022): “Los profesionales fiscales reivindican su derecho a equivocarse en las declaraciones sin que sancionen a sus clientes”. <https://confilegal.com/>
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA. CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (2022): Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español. Recuperado de: <https://www.hacienda.gob.es/>, pág. 8
- TAPIA FERNÁNDEZ, I. (2011): “Comentario al artículo 218 de la LECiv Exhaustividad y congruencia de las sentencias. Motivación”, *Grandes Tratados. Comentario a la Ley de Enjuiciamiento Civil (tomo I)*. Ed. Aranzadi, <https://insignis.aranzadidigital.es/>, BIB 2011\590

CAPÍTULO 4

EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN COMO GUÍA EN LA INTRODUCCIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN RECTIFICATIVA EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA

MARÍA DEL PILAR CORTÁZAR GUTIÉRREZ

Universidad de Málaga

1. Introducción 2. Figura de la autoliquidación rectificativa. De la obligación de servir al auto-servicio tributario. 3. Posibles modificaciones a la luz del principio de buena administración. 4. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: Con la aprobación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se introduce en nuestro ordenamiento la autoliquidación rectificativa.

La falta de regulación por la normativa tributaria de esta nueva figura cuyo funcionamiento es esencialmente idéntico a la llamada autoliquidación complementaria, no está exenta de dudas.

Su funcionamiento y sobre todo el alcance de las garantías exigidas para la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes son interrogantes que pretenderemos comenzar a resolver a la luz del principio de buena administración.

PALABRAS CLAVE: autoliquidación rectificativa, autoliquidación complementaria, rectificación de autoliquidación, *self-service*, obligado tributario, principio de buena administración.

ABSTRACT: Law 58/2003, of December 17 General Tax, has been modified by the improvement of Law 13/2023 which introduces the corrective self-assessment into our system.

The lack of regulation by tax regulations of this new figure, whose operation is essentially the same as the complementary self-assessment is, is not free of doubts.

How it works and, above all, the scope of the guarantees required for the protection of the rights and guarantees of taxpayers are interrogants that will be attempted to be resolved with the principle of good administration.

1. INTRODUCCIÓN

Tras la aprobación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se introdujeron modificaciones fiscales relevantes. Las medidas aprobadas inciden en las actuaciones -de los obligados tributarios y de la Administración tributaria-, en procedimientos de gestión e inspección tributaria, así como en las nuevas obligaciones de información que se imponen para determinados operadores. Se introduce así una nueva figura: la autoliquidación rectificativa.

Según la Agencia Tributaria, este nuevo modelo pretende establecer un procedimiento más liviano al obligado tributario, de manera que las autoliquidaciones rectificativas tengan un funcionamiento esencialmente idéntico al de las conocidas como autoliquidaciones complementarias. De esta forma, a diferencia del sistema anterior, el contribuyente sólo tendría que presentar una nueva autoliquidación con los nuevos datos. La regla general de este modelo será la devolución automática cuando corresponda, no obstante, ello no impedirá el inicio posterior de los correspondientes procedimientos de comprobación.

Si bien la introducción de la autoliquidación rectificativa puede parecer eficiente y adecuada, ¿será igual de conveniente su uso para subsanar errores aritméticos que para cuestionar la legalidad de la norma o los criterios interpretativos de la AEAT frente a los medios actuales? ¿Su presentación con objeto de reclamar la devolución de un ingreso realizado en la autoliquidación original puede dar lugar a la imposición de una sanción? En definitiva, este nuevo método no está exento de dudas, que, creemos, deberían solventarse a la luz del principio de seguridad jurídica, por un lado, y de buena administración, por otro.

2. FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN RECTIFICATIVA. DE LA OBLIGACIÓN DE SERVIR AL AUTOSERVICIO TRIBUTARIO

Desde pequeños nos enseñan que los sectores económicos se dividen en tres grupos: sector primario, secundario y terciario. La base y sustento de la pirámide la ocupaba el sector primario, que aborda todas las actividades de adquisición de alimentos y materias primas de la naturaleza, como la agricultura, la ganadería, o la pesca. A continuación, se situaba el sector secundario como el encargado de transformar aquellas materias primas en productos elaborados o semielaborados, aquí se incluyen la industria textil o de la construcción, entre muchas otras. Y por último, encontrábamos al sector terciario, orientado a la generación de servicios, que no de productos, como la venta y mantenimiento de todos aquellos productos obtenidos o generados en los sectores anteriores.

Resulta llamativo como a lo largo de los últimos años, ese último sector servicios ha sufrido una pequeña mutación, cobrando cada vez mayor importancia el fenómeno *self-service*. Es curioso cómo mientras nos encontramos más conectados que nunca, la autogestión y el autoservicio se han convertido en la tónica diaria de actividades que hace no tanto tiempo requerían de ocupación laboral para su desarrollo.

Nos echamos nuestra propia gasolina, nos servimos nuestra comida, pasamos por el escáner nuestra compra y gestionamos nuestras solicitudes vía electrónica. Parece que no hay nada que pueda escapar de nuestros deseos de rapidez y autosuficiencia instados por el deseo de eficacia a bajo coste; y la Administración Pública ha sabido tomar nota de ello.

Bajo un pretexto de colaboración, eficacia y efectividad, la Administración Pública ha ido delegando en el contribuyente sin consentimiento de este, funciones y tareas que *a priori* parecen no corresponderle tras realizar una rápida lectura del artículo 103 de la Constitución española; pues la tarea que se impone a la Administración Pública es la de *servir con objetividad los intereses*

generales. Efectivamente, el autoservicio administrativo no parece encontrar cabida en esas líneas.

Si bien es cierto que nuestra pretensión no es liberar al ciudadano de cualquier deber que le corresponda como tal, resulta indiscutible el aumento de la carga y responsabilidad impuestas por las Administraciones Públicas.

Una de las últimas novedades en lo que a *autoservicio* ciudadano corresponde, en este caso en lo que a la Administración Tributaria se refiere, se conoció tras la aprobación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A través de esta modificación, se introducen una serie de medidas fiscales de cierta relevancia. Las medidas aprobadas inciden en las actuaciones -de los obligados tributarios y de la Administración tributaria-, en procedimientos de gestión e inspección tributaria, así como en las nuevas obligaciones de información que se imponen para determinados operadores.

Entre dichas medidas destaca, dentro de la situación de los derechos de los contribuyentes; una modificación relevante en el procedimiento a seguir para la corrección de las autoliquidaciones presentadas con carácter previo por los contribuyentes. Se introduce así una nueva figura: la autoliquidación rectificativa.

Para entrar un poco en contexto, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria define en su artículo 119 a las autoliquidaciones como aquellas *declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar*. La ley establece expresamente que será el obligado tributario el encargado por sí mismo de calificar y cuantificar; pero nada establece este precepto sobre el margen de error -que desarrollaremos posteriormente-, permitido al contribuyente en la realización de dichas operaciones, sin que ello conlleve responsabilidad por parte de la Administración.

De forma previa a la introducción de la autoliquidación rectificativa mediante la aprobación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo; la LGT y su normativa de desarrollo partían del establecimiento de un doble sistema de corrección de las autoliquidaciones previas presentadas por el contribuyente, en función de cuál fuera el resultado de la rectificación que pretendía realizarse.

Así, se conoce a las autoliquidaciones complementarias como aquellas de las que resulta un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la de la autoliquidación anterior. En resumen, la autoliquidación complementaria debía realizarse en caso de que la Administración se beneficiase del resultado de la complementaria.

Por otra parte, en el supuesto inverso, en que la corrección da lugar a una cantidad a ingresar inferior o a una cantidad a devolver o a compensar superior al importe resultante de la autoliquidación previamente presentada, debe instarse, por escrito, una solicitud a la Administración tributaria de rectificación de la autoliquidación previa. Con ello se da inicio al procedimiento de

rectificación en el que la Administración comprueba la procedencia de la solicitud de rectificación y que finaliza con una resolución estimatoria o denegatoria de la rectificación. Es decir, si la rectificación que pretende realizarse es en beneficio del contribuyente, no debe presentarse una declaración rectificativa sino un escrito dirigido a la Administración instando dicha rectificación. De este modo, el criterio resultante de la Administración será el resultado de la valoración de cuanto el contribuyente alegue en la práctica de su derecho.

Según la Agencia Tributaria, este nuevo modelo de autoliquidación rectificativa pretende establecer un procedimiento más liviano al obligado tributario.

Ya en noviembre de 2022, durante una comparecencia en la Comisión de Hacienda del Congreso de los Diputados, la directora de la Agencia Tributaria, Soledad Fernández publicitó la medida como una forma de agilizar la corrección de errores y, con ello, las devoluciones de impuestos al contribuyente, al evitar alargar los procesos.

El funcionamiento de las autoliquidaciones rectificativas es esencialmente idéntico al de las conocidas como autoliquidaciones complementarias. De esta forma, a diferencia del sistema anterior, el contribuyente sólo tendría que presentar una nueva autoliquidación con los nuevos datos. La regla general de este modelo será la devolución automática cuando corresponda, no obstante, ello no impedirá el inicio posterior de los correspondientes procedimientos de comprobación.

Si bien la introducción de la autoliquidación rectificativa puede parecer eficiente y adecuada, la medida, que está pendiente aún del desarrollo reglamentario para su aplicación a cada impuesto, tiene también efectos adversos para el contribuyente.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) ha presentado observaciones al mismo y ha alertado de “la pérdida de derechos del contribuyente” que supone este nuevo mecanismo.

Para AEDAF, “las garantías del sistema actual desaparecen, pues la primera autoliquidación queda sustituida por la declaración rectificativa, creando un riesgo para los ciudadanos que antes no existía”. Por ello, la Asociación de Asesores Fiscales señala sus sospechas sobre el verdadero objetivo de Hacienda y la Agencia Tributaria con esta ley, al mostrar su rechazo a las virtudes de este nuevo régimen. La cuestión radica en que, con el sistema dual, cuando el contribuyente detectaba un error o consideraba que había algún aspecto a cambiar en una liquidación ya presentada por el que podría beneficiarse y pagar una cuota menor, debía presentar una solicitud de rectificación a Hacienda. En caso de que la Agencia Tributaria observara que el contribuyente no tenía razón y que la liquidación presentada era correcta y no había nada que corregir, esa liquidación quedaba como definitiva y no había posibilidad de sanción. La asociación resalta que el sistema vigente hasta ahora “era sumamente garantista para el interesado, evitando los riesgos de sanciones”. El procedimiento alargaba los plazos y podía retrasar una hipotética devolución al contribuyente, pero permitía una mayor seguridad.

En cambio, con la autoliquidación rectificativa, ahora el contribuyente podrá modificar una liquidación si considera que así corresponde, agilizando el proceso, pero, por contra, se estará arriesgando a ser sancionado por Hacienda, que ya no deberá dar su visto bueno o malo a la

corrección en un paso intermedio. Ya no existiría una valoración de lo alegado por el contribuyente, por lo que desaparece ese margen o derecho al error, perdiendo esa red de seguridad de la que hasta ahora disponía.

3. POSIBLES MODIFICACIONES A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN

El Derecho Administrativo moderno parte de la consideración central del ciudadano y de una concepción amplia y complementaria del interés general. El ciudadano, como señala el profesor Casas Agudo (202; 62): “no es ya sujeto inerte que recibe bienes y servicios públicos de la Administración”, sino eje de un complejo sistema de relaciones con la Administración.

Es precisamente a raíz de este sistema de relaciones donde el procedimiento administrativo como conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cauce legalmente previsto, nace para expresar la voluntad de la Administración. Sin embargo, esta voluntad fruto del ejercicio de potestades administrativas, derechos y obligaciones, a menudo ha sido la causa de ver cerciorado el conjunto de derechos y garantías de los administrados, fruto de una *mala administración*, o administración poco diligente.

El derecho a una buena administración constituye, como indica el profesor Casas Agudo (2020; 64): “[...] un tema de gran importancia teórica y práctica”. Actualmente, el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y la Comisión Europea el 7 de diciembre de 2000 en Niza, lo ha consagrado como un derecho fundamental de la Unión Europea el derecho a la buena administración. Esta proclamación como derecho fundamental se debe a que, tal como lo expresa Rodríguez-Arana Muñoz (2023; 23): “en la democracia, las instituciones políticas no son de propiedad de políticos o altos funcionarios, sino que son del dominio popular, de los ciudadanos, de las personas de carne y hueso que día a día, con su esfuerzo por encarnar los valores cívicos y las cualidades democráticas, dan buena cuenta del temple democrático en la cotidianidad”.

En nuestro país, la formulación del principio de buena administración según el profesor Álvarez Martínez (2020; 25): “[...] se ha desarrollado en los últimos años gracias a la doctrina de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo”. Las primeras referencias se trasladan al año 2017, limitándose a su mención en el ámbito de la gestión y revisión tributaria.

De forma más reciente, el Alto Tribunal ha recuperado el concepto y le ha ido dando forma y contenido, poniendo en valor la gran importancia y relevancia de este principio en consonancia con el resto de los principios rectores del ordenamiento tributario, bien sea de los emanados directamente del artículo 9.3 de la Constitución Española como del artículo 103 de la CE. Líneas atrás adelantábamos como la dicción del artículo 103 de la CE se aleja de ese persistente interés de la Administración por transferir ese servicio a los propios obligados tributarios, revistiéndolo de mayor liviandad y eficacia.

Tal y como apunta el proyecto elaborado por Hacienda¹, la introducción de la norma reducirá las cargas administrativas porque el contribuyente no va a tener la obligación de presentar documentación acreditativa de su pretensión y porque la Administración, salvo casos excepcionales, no llevará a cabo comprobación alguna. Pero, lejos de ver esto como algo positivo, advierten que esta presunta reducción de cargas nos acerca a un terreno donde puede resultar fácil para la Administración dictar devoluciones ‘a ciegas’ para, seguidamente, abrir expedientes de comprobación y regularizar con una sanción.

Para que el obligado tributario disponga de mayor defensa frente a esa posible lluvia de flechas indiscriminada, el principio de buena administración, junto al principio de seguridad jurídica, debe actuar como orientador y corregidor de la actividad administrativa y legislativa.

Uno de los puntos clave en la introducción de la autoliquidación rectificativa será la modificación en los preceptos proyectados de cada reglamento afectado para hacer constar que el contribuyente tendrá la posibilidad de aportar documentación acreditativa de su pretensión rectificativa.

Ahora que el obligado tributario no contaría con esa red de seguridad mencionada anteriormente, la omisión de esta posibilidad podría de alguna forma equipararse a la omisión del trámite de audiencia. Tal y como resaltó la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2012, rec. 6335/2008: ECLI:TS:2012:1742: “es verdad que el trámite de audiencia es propio de una Administración dialogante, participativa y respetuosa con los ciudadanos”.

Y no se trata esto de cuestión baladí, pues ya en la STS 3639/2023 ECLI:ES:2023:3639 se declaró nula de pleno derecho la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, concebido dicho trámite como una garantía real del contribuyente y: “[...] cuya efectividad debió haber preservado la Administración en el seno de las actuaciones tributarias, a la luz del derecho al procedimiento administrativo debido, interpretado conforme al principio de buena administración”. Así, se concluye que se debe: “[...] considerar de forma irrenunciable la finalidad de la efectividad del trámite de audiencia, que se concibe como una garantía para la defensa de los intereses del contribuyente y que se proyecta sobre el conjunto del procedimiento y de la decisión que pone fin al mismo; y, en segundo lugar, enfocar esa garantía desde el prisma del principio de buena administración”.

Ser oído en sus pretensiones es un derecho del obligado tributario que resulta impracticable a través de una simple corrección aritmética.

Por otra parte, la falta de regulación de la autoliquidación rectificativa en la normativa tributaria deja abierta la posibilidad de sanción en caso de que la emisión de esta rectificación genere al contribuyente una devolución indebida. Esto puede dar lugar a que el contribuyente, temeroso de una posible sanción, aunque correspondiéndole tal devolución, opte por no ejercitar su derecho de solicitarla, pues no dispone de aquel margen de error citado anteriormente.

¹ Normativa y criterios interpretativos del análisis de 2023 realizado por la AEAT. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/2023/Autoliquidaciones_rectificativas.html.

Lejos queda en este escenario el ideal de cumplimiento voluntario de cualquier sistema fiscal orientado a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes. Un buen ejercicio legislativo administrativo diligente y consciente debería asegurar una modificación del reglamento sancionador para hacer constar que la Administración no podrá iniciar un expediente sancionador por las magnitudes afectadas, que procediesen de las autoliquidaciones rectificativas.

En línea con la propuesta del profesor Sánchez-Archidona Hidalgo (2023; 140): “es imperiosa la necesidad de articular, normativamente, un derecho al error, en todos los procedimientos tributarios, sin efectos sancionatorios, como principal manifestación de la relación cooperativa y de los programas de cumplimiento voluntario en el marco de la presunción de buena fe del contribuyente”.

Esta idea es compartida por los expertos del *Libro Blanco sobre la gobernanza*, que, en línea con el profesor Marín-Barnuevo Fabo (2020) fue: “[...] base indiscutible”, para el desarrollo del principio de buena administración como resultado de los trabajos llevados a cabo en el seno de la Unión Europea.

Este posible y necesario “derecho al error” construye en el ideario del contribuyente un sistema tributario más justo, estimulando así el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, pues, en línea con el profesor Grande Serrano (2019; 5): “[...] quien considere que el sistema tributario es justo, estará más predispuesto a cumplir voluntariamente”.

El fin de estas posibles medidas estudiadas bajo el prisma del principio de buena administración no es sino procurar que la rapidez y automaticidad de esta nueva figura no resulte óbice para la preservación de las garantías del contribuyente en los procedimientos tributarios.

4. CONCLUSIONES

En definitiva, si la autoliquidación rectificativa ha llegado para quedarse, su regulación por la normativa de cada tributo será una ardua tarea cuyo fin deberá ser la preservación de los derechos y garantías de los contribuyentes. Tarea que probablemente no estará exenta de errores, pues, aunque cada vez con mayor asiduidad la labor correctora del Alto Tribunal evoque al principio de buena administración como el principio mesías de la actuación administrativa; la realidad es que su falta de positivización complica su exigencia por parte de los ciudadanos.

No por ello debemos pensar que se trate de un principio vacío de contenido, pues como se ha podido observar, a lo largo de los últimos años su significado y alcance han ido cobrando una indiscutible relevancia.

Bibliografía

AEDAF. (28 de junio de 2023): *Observaciones al proyecto del desarrollo reglamentario de la autoliquidación rectificativa*.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín (2022): “El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: régimen normativo, naturaleza jurídica y contenido”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, pp. 23-66.

CASAS AGUDO, Daniel (2020): “Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario”, *Nueva Fiscalidad*, monográfico Derechos fundamentales y tributación, pp. 61-101.

GRANDE SERRANO, P. (2019): “La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 439, pp. 5-36.

LITAGO LLEDÓ, Rosa (2021): “El ‘derecho’ a la buena administración y la inactividad de la Administración tributaria”, en Merino Jara, Isaac (Dir.) y Suberbiola Garbizu, Irune: *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer (La Ley), Madrid, pp. 255-290.

LUCHENA MOZO, Gracias M^a y SÁNCHEZ LÓPEZ, M^a Esther (2023): *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, Tirant lo blanch, Valencia.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego (2020): “El principio de buena administración en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 186 (versión online).

SÁNCHEZ-ARCHIDONA, Guillermo (2023): *El sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario*, Aranzadi, Navarra.

CAPÍTULO 5

LA PLUSVALÍA MUNICIPAL. LA SITUACIÓN DEL CONTRIBUYENTE ANTE LOS ÚLTIMOS PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES Y ANTE EL NUEVO RÉGIMEN LEGAL DEL TRIBUTO

DANIEL BLANCO NÚÑEZ

Doctorando en el Área de Derecho financiero y tributario
Universidad de León

1. Antecedentes de la problemática constitucional del IIVTNU. 2. La doctrina jurisprudencial que desemboca en la configuración actual del impuesto. 2.1. Declaración de inconstitucionalidad del método de cálculo del IIVTNU ante la inexistencia de plusvalía generada. 2.1.1. STC 26/2017, de 16 de febrero-Guipúzcoa. 2.1.2. STC 59/2017, de 11 de mayo-Régimen Común. 2.1.3. STS 1163/2018, de 9 de julio. Tesis minimalista vs tesis maximalista 2.2. Declaración de nulidad de los preceptos que recogen el método de cálculo del IIVTNU cuando la cuota resultante es mayor a la plusvalía generada. 2.3. Declaración de inconstitucionalidad y nulidad total del método de cálculo del IIVTNU. 3. Nuevo régimen jurídico del IIVTNU. EL RDL 26/2021. 3.1. El Decreto-Ley como instrumento para configurar el nuevo régimen legal del IIVTNU. 3.2. Aspectos del TRLRHL modificados por el RDL 26/2021. 3.3. Impacto económico del RDL 26/2021 y escenario derivado de su entrada en vigor. 4. La situación del contribuyente ante los últimos acontecimientos en relación con el impuesto. 4.1. Resoluciones que afectan a los recursos contra la aptitud o no del RDL 26/2021 como instrumento de regulación del nuevo IIVTNU. 4.2. Resoluciones que afectan a los recursos contra situaciones consideradas como consolidadas. 5. A modo de conclusión. Bibliografía.

RESUMEN: Mediante la realización de la presente comunicación, buscaremos conocer cuál es la situación presente de los derechos de los contribuyentes en el nuevo régimen jurídico del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Para poder cumplir con el precitado objetivo, estructuraremos la comunicación en dos partes principales. En la primera parte, examinaremos cuál ha sido la problemática en el impuesto que ha ocasionado la aprobación de un nuevo régimen legal del mismo. El conflicto ha girado, concretamente, en torno a uno de los elementos esenciales del tributo, que es la base imponible. Las dificultades con la base imponible han surgido desde la implantación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en 1919 hasta la aprobación de la vigente Ley Reguladora de Haciendas Locales en 2004. Esta problemática fue ya insalvable tras la crisis económica y suscitó todo tipo de recursos y pronunciamientos judiciales hasta llegar en el año 2021 a la actual configuración normativa del impuesto. En la segunda parte, prestaremos especial atención a los derechos que podía ejercitar el contribuyente tras la sentencia -también del año 2021- que declaró la inconstitucionalidad total del método de cálculo del impuesto y que derivó en el nuevo régimen legal del impuesto. Asimismo, estudiaremos las recientes resoluciones judiciales que afectan al tributo y, a través de ellas, trataremos de explicar cuál es la situación actual en la que se encuentra el contribuyente del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, problemática, base imponible, inconstitucionalidad, nuevo régimen jurídico, contribuyente.

ABSTRACT: By carrying out this communication, we will seek to know the current situation of taxpayers' rights in the new legal regime of the Tax on the Increase in the Value of Urban Land. To meet the objective above, we will structure the communication into two main parts. In the first part, we will examine what the problem in the Tax has been that has caused the approval of a new legal regime for it. The conflict has revolved around one of the essential elements of the Tax, which is the tax base. Difficulties with the tax base have arisen since the implementation of the Tax on the Increase in the Value of Urban Land in 1919 until the approval of the current Law Regulating Local Treasury in 2004. This problem was already insurmountable after the economic crisis. It gave rise to all types of appeals and judicial rulings until the current regulatory configuration of the Tax in 2021 was reached. In the second part, we will pay special attention to the rights that the taxpayer could exercise after the ruling - also in 2021 - that declared the tax calculation method's total unconstitutionality and led to the new legal tax regime. Likewise, we will study the recent judicial resolutions that affect the Tax, and, through them, we will try to explain the current situation of the taxpayer of the Tax on the Increase in the Value of Urban Land.

KEYWORDS: Tax on the Increase in the Value of Urban Land, problem, tax base, unconstitutionality, new legal regime, taxpayer.

1. ANTECEDENTES DE LA PROBLEMÁTICA CONSTITUCIONAL DEL IIVTNU

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) es un tributo directo, de carácter municipal y potestativo que deben pagar los contribuyentes cuando se produce un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana por causa, principalmente, de una transmisión. En el IIVTNU, el incremento de valor de los terrenos urbanos constituye el hecho imponible y su determinación constituye la base imponible. Precisamente, este último elemento esencial del impuesto, la base imponible, es el que ha generado muchos problemas desde siempre¹.

El tradicionalmente denominado Impuesto de Plusvalía, figura en la que se focaliza esta comunicación, surgió a comienzos del siglo XX con la clara finalidad de dotar a todos los municipios de suficientes recursos, para así poderlos sacar de la más absoluta crisis económica en la que se encontraban sumidos², teniendo en cuenta que los ingresos se obtenían, inicialmente, a través del gravamen a los incrementos de valor que tuvieran los terrenos beneficiados por las diferentes reformas urbanas.

¹ Cfr. PAGÈS I GALTÉS, J.: "Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia interpretativa dictada por el Tribunal Supremo en 2018", *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, Núm. 11, 2019, págs. 156 y 157.

² Cfr. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: *El Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 28 y 29.

Este tributo se contempló, primeramente, en el año 1919, fecha en la que entró en vigor este nuevo impuesto mediante la aprobación del Real Decreto de 13 de marzo. Desde este momento, esta figura impositiva local fue sometida a multitud de reformas³ hasta llegar a 1988, fecha en la que se aprobó la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LRHHLL), norma que marca la conclusión de la primera de las dos etapas en las que dividiremos la problemática constitucional del IIVTNU. La segunda etapa comenzó con la entrada en vigor de la LRHHLL de 1988 y finaliza en la actualidad con la vigencia de la actual legislación reguladora de las Haciendas Locales: el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL). En estas dos etapas, lo que realmente va a ser objeto de análisis no es la evolución de todos los elementos esenciales del impuesto, sino que nos centraremos en conocer qué elementos del arbitrio de plusvalía despertaron polémica, lo que nos obligará a centrarnos en el cálculo de la base imponible, es decir, en la manera en la que se determina el incremento experimentado por los diferentes terrenos sujetos al tributo.

En la primera de las fases consideradas -desde el año 1919 hasta 1988- con este tributo se pretendía gravar el aumento real de un determinado terreno urbano como consecuencia de la acción pública urbanística, por lo que resultaba necesario conocer y fijar los valores final e inicial de la propiedad en el momento temporal que se produjese. En esta etapa primera varió sustancialmente la manera de determinar los valores inicial y final⁴. No obstante, desde el día 3 de noviembre del año 1928, la estimación objetiva pasa a ser la única manera permitida de calcular el incremento de valor experimentado por los diferentes terrenos sujetos al impuesto, es decir, la única fórmula⁵ para determinar la base imponible⁶. Esta estimación objetiva resultaba compatible con los principios constitucionales tributarios y con el propósito del impuesto de plusvalías, si bien presentaba el “fallo” de que los índices de valores fijados por los Ayuntamientos eran frecuentemente recurridos por su falta de motivación.

Ante esta situación, la entrada en vigor de la LRHHLL de 1988, norma que estableció el actual IIVTNU, supuso el inicio de la segunda de las etapas, cambiando de criterio y determinando la

³ Destacan la Real Orden de 1921, el Estatuto Municipal de 1924, el Real Decreto-Ley de 3 de noviembre de 1928, la Ley de Bases de Régimen Local de 1945, la Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local de 1975, la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local 7/1985 y el Real Decreto Legislativo 781/1986.

⁴ El Real Decreto de 1919 solo consideraba la posibilidad de que los Ayuntamientos determinaran la base imponible de forma directa mientras que, a partir de 1921, con la Real Orden de 19 de octubre, se contempló la opción de que también pudiera obtenerse la base imponible por estimación objetiva mediante la aplicación de unos índices por parte de los Consistorios. Así, desde 1921 hasta 1928, ambas formas de determinar la base imponible convivieron, la objetiva y la directa, siendo las dos válidas y compatibles.

⁵ Según explican LÓPEZ LEÓN y VERA MESA “el cálculo de la base imponible desde 1924 hasta 1988 (obligatorio desde 1928) se obtenía de la siguiente manera: Base imponible=Valor en venta determinado con los índices de valores-(valor inicial determinado con los índices de valores+ valor de las permanentes mejoras+ porcentaje de las contribuciones satisfechas*importe contribuciones satisfechas).” En López León, J., Vera Mesa, A. J.: “Reflexiones sobre el proyecto de ley de modificación del TRLRHL relativo al IIVTNU”, *Tributos Locales*, núm. 135, pág. 81.

⁶ Cfr. MARTÍN RUIZ, J.: “Un estudio jurisprudencial del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Universidad de Sevilla*, 2016, págs. 9 a 19.

base imponible del tributo por la diferencia entre los valores final e inicial obtenidos por estimación objetiva mediante índices. La nueva forma de determinar la base imponible por la precitada ley consistió en aplicar objetivamente una simple fórmula matemática⁷. Este nuevo sistema de determinación de la base imponible en el IIVTNU fue también implantado por el actual Texto Refundido de la LRHLL de 2004, lo que, en principio, parecía resolver el problema anteriormente existente de la aplicación de índices por parte de los Ayuntamientos. Sin embargo, el hecho de querer solucionar este problema acabó generando otro de mayor gravedad al no contemplarse, al aplicarse la fórmula matemática basada en la estimación objetiva, determinadas situaciones como puede ser, por ejemplo, la inexistencia de incremento de valor de los terrenos⁸ que traslucían claramente las fallas de este sistema⁹. No obstante, el problema apuntado en la segunda etapa se mantuvo un tanto oculto hasta el momento en el que explotó la burbuja inmobiliaria, entre los años 2007 y 2008. Antes del año 2007, la fórmula matemática de cuantificación del IIVTNU solía dar unos resultados que incluso beneficiaban al contribuyente, por lo que no fue cuestionada en ningún momento. En el instante en el que estalló la crisis inmobiliaria se empezaron a dar multitud de casos en los que se liquidaba el impuesto cuando no existía incremento o cuando se producía un decremento del valor en la transmisión de los terrenos. Ante esta situación, el contribuyente del IIVTNU no se quedó de brazos cruzados, sino todo lo contrario. Se presentaron un sinnúmero de recursos y reclamaciones en la vía jurisdiccional, aduciendo la quiebra de uno de los principios constitucionales tributarios: el de capacidad económica. Se argumentaba por quienes los presentaban que se exigía el pago del tributo aun no habiéndose generado plusvalía alguna, por lo que se causaba un perjuicio económico para las personas sujetas al IIVTNU con el agravante, además, de que ni siquiera se le permitía al contribuyente probar que tal plusvalía no se había generado. El resultado de todo ello fue el planteamiento de diversas cuestiones de inconstitucionalidad y sus correspondientes resoluciones judiciales, que estudiaremos en profundidad en el siguiente epígrafe de la presente comunicación¹⁰.

⁷ La fórmula matemática en cuestión es la siguiente: Base Imponible= Valor catastral a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) en la fecha de transmisión*coeficiente correspondiente al número de años entre adquisición y transmisión aprobado por los Ayuntamientos*número de años transcurridos.

⁸ Cfr. MARTÍN RUIZ, J.: "Un estudio jurisprudencial del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", ob. cit. págs. 9-16.

⁹ Con el sistema de determinación de la base imponible vigente hasta la entrada en funcionamiento de la Ley de Haciendas Locales de 1988, el problema consistió en que los valores dispuestos por las ordenanzas municipales no venían lo suficientemente motivados por lo que eran objeto de recursos de forma muy habitual en una situación que evidenciaba que, en multitud de casos, las disposiciones municipales no resultaban acordes con la legislación vigente. Por otro lado, y como problema fundamental, con el sistema de cálculo de la base imponible del IIVTNU implantado en 1988 y refrendado en 2004 por el vigente TRLRH, la fórmula matemática únicamente contemplaba el incremento de valor de los terrenos, por lo que siempre el contribuyente tenía que afrontar el pago del tributo, aunque no se hubiera producido el hecho imponible. Ello evidenciaba que la legislación no era acorde con los principios constitucionales tributarios.

¹⁰ Cfr. HERNÁNDEZ GUIJARRO, F. y GOMAR GINER, V.: "La catarsis del impuesto de plusvalía municipal: crisis inmobiliaria; la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo; y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes", *Crónica Tributaria*. Núm. 178, 2021, pág. 67.

2.- LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL QUE DESEMBOCA EN LA CONFIGURACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO

A lo largo de las próximas líneas, analizaremos la evolución jurisprudencial que condujo a la actual formulación del método de cálculo de la base imponible del IIVTNU. Comenzaremos con las resoluciones que hacían referencia a la declaración de inconstitucionalidad del método de cálculo del IIVTNU ante la inexistencia de plusvalía generada en el IIVTNU, tanto en el TRLRHHLL como en las Normas Forales. Mencionaremos, en segundo lugar, otras sentencias posteriores, que contaron con gran relevancia para entender la regulación actual para, posteriormente, estudiar la resolución judicial que declaró la nulidad del método de cuantificación de la base imponible del IIVTNU cuando la cuota resultante era mayor a la plusvalía que realmente se generaba. Por último, nos centraremos en el análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, STC) que declara totalmente inconstitucional y nulo el método de cálculo del IIVTNU: La STC 182/201, de 26 de octubre, de la que surge el régimen legal actual del impuesto.

2.1. Declaración de inconstitucionalidad del método de cálculo del IIVTNU ante la inexistencia de plusvalía generada

En este epígrafe, nuestro objetivo es centrarnos en aquellas resoluciones que declararon nulos e inconstitucionales determinados preceptos reguladores del IIVTNU, pero solo para el caso de que se sometieran a tributación supuestos inexpresivos de capacidad económica o de no existencia de aumento de valor. Para cumplir con este objetivo, en primer lugar, analizaremos sucintamente la primera Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, TC) de 2017 que afectó al método de cálculo del IIVTNU en Guipúzcoa, territorio que en materia fiscal se rigen por el régimen foral y no por el común. En segundo lugar, examinaremos la STC -sucesiva a las de régimen foral pero que también data de 2017- que afectó al sistema de cálculo del impuesto en el régimen común. Para terminar este epígrafe estudiaremos también en este punto una importantísima Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, STS) que data de 2018 y que, ante las dudas que surgieron en los Ayuntamientos a la hora de gestionar el IIVTNU tras los mencionados pronunciamientos del TC, delimitó el alcance de la doctrina dictada por el intérprete máximo de la Constitución Española (en adelante, CE).

2.1.1. STC 26/2017, de 16 de febrero-Guipúzcoa

La STC 26/2017, de 16 de febrero de 2017¹¹, estaba estructurada en tres partes. La primera parte constaba de los Antecedentes. La segunda parte de la STC en cuestión abordaba los Fundamentos Jurídicos (en adelante, FJ), que será donde nos detengamos más dado que, en los mismos, se encuentran tanto la doctrina¹² jurisprudencial anterior como el razonamiento que

¹¹ Se puede acudir para su consulta a la siguiente página web: Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 26/2017 (tribunalconstitucional.es) (Consultado el 26 de noviembre de 2023). Su publicación en el BOE data del día 25 de marzo de 2017.

¹² En la STC 26/2017, se aborda ampliamente la doctrina del TC relativa al artículo 31 de la CE.

hizo el TC de las normas relacionadas con el IIVTNU. Por último, la tercera parte se corresponde con el Fallo, que resolvió las materias que son objeto de debate.

En los Antecedentes de la STC, se fijaron como hechos que el Ayuntamiento de Irún liquidó a una empresa una cuantía cercana a los 18.000 euros en concepto de IIVTNU por un inmueble que no experimentó incremento de valor alguno. De ahí que, tras los preceptivos recursos, el asunto cayó en manos del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo (en adelante, JCA) número 3 de San Sebastián que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, que se admitió. Una vez admitida la cuestión, las otras partes (Abogacía del Estado, Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales de Guipúzcoa y Fiscalía General del Estado) argumentaron en sus correspondientes escritos sus posturas¹³ antes de que el TC se pronunciase al respecto dictando la STC 26/2017. Entrando de lleno en los FJ de la Sentencia, el TC dijo que “no cabe duda de que los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado periodo temporal, se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición(...). De esta manera, los preceptos enjuiciados deben ser declarados inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor”.¹⁴ En lo que respecta al Fallo, el TC hizo una aclaración capital a los efectos que aquí nos interesan, que es que el método de cálculo del IIVTNU solo es inconstitucional en los casos en los que tributa situaciones de inexistencia de capacidad económica.

Por último, hemos de aludir a la importancia de esta STC, pues supuso un punto de inflexión al reconocer los defectos constitucionales -denunciados por parte de la doctrina¹⁵- que venía arrasando el IIVTNU desde su formulación en todos los territorios. Asimismo, fue la antesala de lo que, posteriormente, ocurriría con los preceptos homólogos en otras legislaciones, con especial mención a la legislación estatal. Cabe reseñar que, entre el pronunciamiento del TC relativo al territorio foral de Guipúzcoa y el pronunciamiento que afectó al territorio común, hubo otra STC cuya argumentación fue similar a la STC 26/2017: La STC 37/2017, de 1 de marzo, que afectó a la normativa foral del IIVTNU. A continuación, y sin más dilación abordaremos, por lo tanto, lo que

¹³ Una vez que se admitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad, se personaron en el proceso y formularon alegaciones: A) La Diputación Foral de Guipúzcoa argumentaba que, en el caso que nos ocupa, no se podría exigir el IIVTNU por no producirse el hecho imponible pero tampoco sería necesaria la cuestión de inconstitucionalidad. B) La Fiscalía General del Estado, que se pronunció en sentido similar al de la Diputación Foral de Guipúzcoa. C) Las Juntas Generales de Guipúzcoa, que consideraron que no cabía la cuestión de inconstitucionalidad, al entender que los principios constitucionales tributarios eran de aplicación al sistema tributario en su conjunto y no a cada figura tributaria por separado. D) La Abogacía del Estado, que consideró que sí que se podía aportar prueba para demostrar la inexistencia de aumento de valor mediante la aplicación del precepto 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Asimismo, pensaba que no procedía la declaración de inconstitucionalidad, al haber diseñado el legislador un sistema de cuantificación de la base imponible de carácter objetivo, que no pretendía hacer tributar al contribuyente por aumentos reales en el valor de las propiedades.

¹⁴ Ver STC 26/2017, de 16 de febrero (FJ 3º).

¹⁵ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: “Posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 21, 1993, págs. 31-32.

ocurrió en la legislación estatal -TRLRHL- con los artículos que regulaban el sistema de obtención de la base imponible del IIVTNU.

2.1.2. STC 59/2017, de 11 de mayo-Régimen común

Al cabo de poco menos de tres meses desde la STC 37/2017, se publicó -concretamente el 11 de mayo de 2017- la STC 59/2017¹⁶. La cuestión se planteó, en esta ocasión, en relación con el artículo¹⁷ 107 del TRLRHL, como resultado de una liquidación de IIVTNU llevada a cabo por el consistorio de Jerez de la Frontera. Haremos el análisis de la STC 59/2017 distinguiendo -al igual que hemos hecho con las STC ya expuesta- las tres partes que conforman su estructura: Antecedentes, Fundamentos Jurídicos y Fallo.

Respecto a los Antecedentes, en la STC 59/2017 los hechos consistían en que una entidad mercantil vendió, once años después de su adquisición, unos terrenos por el 50% de su valor. Pese a que no se produjo incremento de valor alguno, el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera liquidó a la entidad una cuantía por IIVTNU. Promovidos y desestimados los pertinentes recursos en vía administrativa, el asunto fue llevado a la vía judicial, previa interposición de recurso contencioso-administrativo. El JCA número 1 de Jerez de la Frontera planteó cuestión de inconstitucionalidad, la cual fue admitida. Al ser admitida la cuestión, las partes (Abogacía del Estado y Fiscalía General del Estado) expresaron en sus respectivos escritos sus postulados¹⁸ al respecto antes de que el TC dictase la STC 59/2017. Los FJ de la STC 59/2017 son idénticos a los ya analizados en las STC 26/2017. El TC dijo, respecto a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL, que debían declararse inconstitucionales y nulos únicamente en los casos en los que se sometía situaciones que no presentan incremento de valor alguno, al entender que “el legislador no puede establecer tributos que graven una renta inexistente o una riqueza ficticia, por ser estos contrarios al principio constitucional de capacidad económica”¹⁹. Asimismo, y por conexión²⁰, el máximo garante de

¹⁶ Se puede acudir, para su consulta, a la siguiente página web: Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 59/2017 (tribunalconstitucional.es) (Consultado el 27 de noviembre de 2023). Su publicación en el BOE data del día 15 de junio de 2017.

¹⁷ El artículo 107 del TRLRHL hacía referencia al método de estimación objetiva utilizado para determinar la base imponible del IIVTNU.

¹⁸ En el momento en el que la cuestión de inconstitucionalidad fue admitida, formularon alegaciones y se personaron en el proceso: A) La Abogacía del Estado, que aseguró que “en una situación como la actual los precios de los inmuebles han descendido considerablemente, lo cual puede obligar al titular de un inmueble a enajenar a un precio inferior pero, a pesar de que puede producirse una pérdida, esta situación no es contraria al principio de capacidad económica, ya que durante los años anteriores a la crisis el valor de mercado era muy superior al valor catastral y el IIVTNU se calculaba igualmente con base en este último”. B) La Fiscalía General del Estado manifestó que el artículo 107 del TRLRHL era nulo e inconstitucional, pero solo en el supuesto de que se sometiesen a tributación situaciones de inexistencia de aumento de valor, ya que no se podía emplear en aquel momento otra fórmula de cálculo opcional. Asimismo, el Fiscal General del Estado consideró que el artículo 110.4 del TRLRHL debía también por conexión, ser declarado inconstitucional por no admitir prueba en contrario de la liquidación que se hiciese del IIVTNU.

¹⁹ Ver STC 59/2017, de 11 de mayo (FJ 3º).

²⁰ La LOTC permite declarar inconstitucionales otros artículos de la misma normativa que no hayan sido incluidos, previamente, en la cuestión de inconstitucionalidad. Concretamente, el artículo 39.1 de la LOTC dispone que “cuando

nuestra Norma Fundamental declaró inconstitucional y nulo el artículo 110.4 del TRLRHL, al no poder los sujetos pasivos aportar prueba alguna que demostrase las situaciones de ausencia de incremento de valor. Del Fallo²¹ se desprende que el TC, por unanimidad, declaró que los artículos 107.1 y 107.2 a) eran inconstitucionales y nulos parcialmente. Asimismo, el TC también declaró que el artículo 110.4 del TRLRHL era también nulo e inconstitucional en su totalidad.

La STC 59/2017, como hemos podido constatar, no constituyó ningún avance doctrinal respecto a lo ya resuelto por el máximo órgano en materia de garantías constitucionales en la previamente estudiada STC 26/2017. Es reseñable traer a colación que coinciden ambos pronunciamientos en sus efectos²². No obstante, la reacción²³ del legislador foral tras la STC 26/2017 fue muy diferente a la del legislador nacional. El legislador foral actuó tras el pronunciamiento que afectaba a su normativa del IIVTNU, mientras que el legislador estatal no se manifestó. La no actuación del legislador estatal causó un vacío normativo sin precedentes e hizo que, como ya adelantamos, la STC 59/2017 se interpretase de forma contradictoria, provocando, como veremos, inseguridad jurídica y disparidad en los criterios de los diferentes Tribunales. Trataremos ampliamente este problema acto seguido, el cual será finalmente resuelto por medio de la STS 1163/2018, de 9 de julio.

2.1.3. STS 1163/2018, de 9 de julio. Tesis minimalista vs maximalista

Habíamos dicho, con respecto a la STC 59/2017, que el mecanismo de obtención de la base imponible -artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL- era nulo y contrario a la Norma Fundamental únicamente para los casos en los que no se produjese un incremento de valor entre el precio de

la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia”.

²¹ El Fallo, de acuerdo con HERNÁNDEZ GUIJARRO y GOMAR GINER, nos permite extraer dos conclusiones: la primera, que el hecho imponible del impuesto es constitucional al no ser el IIVTNU, en sí mismo, contrario a la Norma Fundamental; la segunda conclusión, se centra en que los artículos enumerados son nulos y contrarios a la Constitución, pero solo para los supuestos en los que se sometan a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica. En HERNÁNDEZ GUIJARRO, F., GOMAR GINER, V.: “La catarsis del impuesto de plusvalía municipal: crisis inmobiliaria; la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo; y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes”, ob. cit., pág. 70.

²² Por lo que se refiere a los efectos de ambos pronunciamientos, son los siguientes: A. El régimen legal actual del IIVTNU no es, con carácter general, inconstitucional. Únicamente lo es en aquellas situaciones en las que se hace tributar por IIVTNU sin que se atisbe capacidad económica alguna. B. El artículo 110.4 del TRLRHL y los correspondientes de la normativa foral vulneran, en todo caso, la CE, al no permitir que los sujetos pasivos puedan acreditar en el IIVTNU la inexistencia de incremento de valor en el momento de la transmisión. C. El TC consideró en ambas Sentencias que era el legislador quien, de acuerdo con su libertad de configuración normativa, tenía el encargo de cambiar la normativa para que así no se gravasen las situaciones en las que no existía incremento de valor en los terrenos de naturaleza urbana.

²³ En lo que respecta a la reacción del legislador, recordemos que, en los dos pronunciamientos examinados, el TC incluía en los FJ que “solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana” La respuesta del legislador foral no se hizo esperar, mientras que el legislador estatal no se pronunció.

adquisición y el precio de transmisión de un terreno de naturaleza urbana. Pues bien, tras la STC 59/2017 se adoptaron por los diferentes Juzgados y Tribunales interpretaciones contradictorias a este respecto²⁴. En primer lugar, parte de la jurisprudencia consideró que, tras la STC 59/2017, no existía cobertura legal alguna para poder exigir el IIVTNU. Esta sería la denominada como tesis maximalista. En segundo lugar, otra parte de la jurisprudencia interpretó que la STC 59/2017 declaraba inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL solamente para el caso en el que se hicieran tributar por IIVTNU situaciones de inexistencia de aumento de valor. Esta sería la conocida como tesis minimalista.

Esta situación de criterios de interpretación dispares acerca de la declaración de inconstitucionalidad hecha por la STC 59/2017 coadyuvó a que se generara una gran inseguridad jurídica y una gran desigualdad entre los obligados tributarios, dando lugar a que el Tribunal Supremo (en adelante, TS) se pronunciase por medio de la STS 1163/2018²⁵, de 9 de julio. Esta STS fijó, definitivamente, los efectos y el alcance de las STC previamente analizadas. De esta STS nos interesa centrarnos en sus FJ y en el Fallo, por lo que omitiremos el estudio de sus Antecedentes de Hecho.

El TS, en los FJ, manifestó que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL “adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial, pues son constitucionales y aplicables en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana ha supuesto un decremento de valor respecto a su adquisición”²⁶. Respecto al artículo 110.4 del TRLRHL, el TS dijo que “es inconstitucional y nulo en todo caso al impedir a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica”²⁷. Por lo tanto, “para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo -que es a quien le corresponde la carga de la prueba- ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita demostrarlo”²⁸. En el Fallo, el Alto Tribunal STS fijó los criterios interpretativos incluidos en los FJ de forma que, en conclusión, siguió la doctrina de los partidarios de la tesis minimalista y contradujo la de los maximalistas.

Sin embargo, y pese a que la STS 1163/2018 aclaró aspectos muy relevantes del IIVTNU, quedaron múltiples cuestiones relativas al impuesto sin resolver que fueron objeto de varios pronunciamientos²⁹ posteriores en el tiempo a la resolución del Alto Tribunal y previos a la sentencia que, siguiendo la cronología antes expuesta, seguidamente estudiaremos.

²⁴ Cfr. MOCHÓN LÓPEZ, L.: “La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la connotación de un sistema caduco. *Quincena Fiscal*. Núm.21., 2018, págs. 169-202.

²⁵ Las STS 1248/2018, de 17 de julio; 1300/2018, de 18 de julio y 122/2019, de 5 de febrero comparten el mismo criterio de interpretación que la STS 1163/2018. No obstante, nos centraremos en el examen de esta última al ser la primera en dictarse.

²⁶ Ver STS 1163/2018, de 9 de julio (FJ 7º).

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ Ver STS 1163/2018, de 9 de julio (FJ 5º).

²⁹ Los pronunciamientos más relevantes entre la STS 1163/2018 y la STC 126/2019 fueron: A. La STS 1791/2018, de 18 de diciembre y la STC 107/2019, de 30 de septiembre: En estas dos sentencias se refrendó lo ya expresado por

2.2. Declaración de nulidad de los preceptos que recogen el método de cálculo del IIVTNU cuando la cuota resultante es mayor a la plusvalía generada. La STC 126/2019, de 31 de octubre

A pesar de los sucesivos pronunciamientos relativos al IIVTNU, no dejaban de surgir nuevas dudas a la hora de aplicar la normativa parcialmente anulada. Una de las dudas, planteada vía cuestión de inconstitucionalidad, es si procede o no la tributación por el IIVTNU cuando la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial. Esta duda fue resuelta por medio de la STC 126/2019, de 31 de octubre.³⁰

En lo que se refiere a los hechos, una contribuyente obtuvo una ganancia patrimonial neta con la transmisión de una vivienda, pero dicha ganancia fue inferior a la cuota que resultó una vez que hizo la correspondiente liquidación por IIVTNU. Al no estar conforme, interpuso los pertinentes recursos. El JCA número 32 de Madrid planteó cuestión de inconstitucionalidad, la cual fue aceptada. Una vez que la cuestión fue admitida, las distintas partes (Fiscalía General del Estado y Abogacía del Estado) aportaron sus tesis³¹ al respecto en sus correspondientes escritos. Posteriormente, el TC dictó la STC 126/2019. En los FJ, el TC señaló que la regla de cálculo prevista en el artículo 107.4 del TRLRHL “deviene inconstitucional en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente”³². En el Fallo, el TC plasma lo expuesto en los FJ. El alcance y efectos³³ de la STC fueron diferentes a los de otras ocasiones.

Aun publicándose esta Sentencia de finales de octubre de 2019, los interrogantes en la aplicación del régimen legal del IIVTNU siguieron surgiendo y el legislador siguió sin reformar el tributo a lo largo de lo que quedaba de 2019 y durante todo año 2020; ya en el año 2021 actuaría de una vez por todas, cuestión de la que nos ocuparemos en el siguiente epígrafe.

las STC 59/2017 y STS 1163/2018 sobre la validez de que el sujeto pasivo del IIVTNU pudiera aportar cualquier medio de prueba que permitiese -al menos indiciariamente- demostrar un incremento. B. La STS 313/2019, de 12 de marzo: A través de esta resolución, el TS rechazó que los gastos de urbanización formasen parte del precio de adquisición si se habían producido con posterioridad. C. La STS 419/2019, de 27 de marzo: Por medio de esta Sentencia, el TS rechazó la conocida como “Fórmula de Cuenca”, que estaba basada en el descuento racional y pretendía calcular el incremento en el IIVTNU con base en el valor del suelo al ejercicio de adquisición en lugar de utilizando el valor del suelo en el momento de la transmisión, para así cumplir con el principio constitucional tributario de capacidad económica. y D. La STS 1509/2019, de 30 de octubre: Este pronunciamiento permitió, con base en el interés legítimo, que pudiesen impugnar una liquidación por IIVTNU aquellos que, sin ser sujetos pasivos, tuvieran la obligación de pago del tributo en virtud de contrato o pacto.

³⁰ Cfr. CÁMARA BARROSO M. C. y GONZÁLEZ APARICIO, M.: “El Tribunal Constitucional vuelve a pronunciarse sobre la plusvalía municipal: es inconstitucional cuando la cuota supera a la ganancia”, *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 444, 2020, pág. 130-131.

³¹ La Abogacía del Estado, en su escrito, defendió la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad al no pretender el IIVTNU, según su criterio, gravar la ganancia sino el incremento derivado de la acción urbanística. Por su parte, la Fiscalía General del Estado abogó por unirse a la argumentación de la contribuyente.

³² Ver STC 126/2019, de 31 de octubre (FJ 5º).

³³ El TC indicó que eran situaciones susceptibles de ser revisadas conforme a la STC 126/2019 aquellas que, en el momento de su publicación en el BOE, no hubieran adquirido firmeza por haber sido impugnadas adecuadamente y aquellas sobre las que no hubiese recaído resolución judicial o administrativa firme. El TC no fijó en ninguna de las STC previas a la de 2019 el alcance temporal de la inconstitucionalidad.

2.3. Declaración de inconstitucionalidad y nulidad total del método de cálculo del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre

El TC, mediante su STC 182/2021³⁴, elimina esa especie de nulidad condicionada que, como hemos dicho, venía generando multitud de interrogantes y problemas desde 2017 hasta 2021³⁵. Eso sí, el IIVTNU a partir de esta fecha, 26 de octubre de 2021, dejó vacía de contenido su base imponible situación ante la que el legislador parece que debía actuar de forma irremediable para no generar graves problemas a las Entidades locales. La importancia que esta Sentencia tiene en la actividad legislativa posterior nos obliga a realizar un análisis exhaustivo de la misma.

En los Antecedentes de la STC, se fijaron como hechos que el Ayuntamiento de Benalmádena (Málaga) liquidó, en el año 2013, a una mercantil una cuantía que superaba por poco los 70.000 euros en concepto de IIVTNU por un inmueble adquirido en el año 2004. En esta ocasión, se produjo un incremento del valor del terreno en el que la cuota no era superior a tal incremento pero que representaba un porcentaje muy elevado y podía suponer una carga fiscal excesiva, por lo que, a juicio de la empresa, se podrían estar vulnerando los principios constitucionales tributarios de capacidad económica y de no confiscatoriedad. De ahí que, tras los preceptivos recursos el asunto recayó en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía, Ceuta y Melilla que planteó al TC una cuestión de inconstitucionalidad en relación con los artículos 107.1, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL que fue admitida a trámite, dándose traslado a las otras partes para que alegaran en sus correspondientes escritos sus posturas³⁶ antes de que el TC se pronunciase al respecto. Finalmente, pese a estas alegaciones, el TC se pronunció al respecto dictando la STC 182/2021.

Respecto a los FJ, haremos especial hincapié en el 5º y en el 6º, que fueron aquellos que sirvieron en mayor medida para justificar el fallo del TC. En el FJ 5º, el TC afirma que “(...) el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (...) Por todo ello, se deben de declarar nulos e inconstitucionales los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL por contravenir, injustificadamente, el principio de capacidad económica como criterio de imposición”³⁷. El último de los FJ, el sexto, le sirve al TC para definir los efectos y el alcance³⁸

³⁴ Se puede acudir para su consulta a la siguiente página web: Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 182/2021 (tribunalconstitucional.es) (Consultado el 27 de noviembre de 2023). Su publicación en el BOE data del día 25 de noviembre de 2021.

³⁵ PADILLA RUIZ, P.: “Nueva plusvalía, nuevos problemas”, *Revista Quincena Fiscal*. Núm. 1-2, 2022, págs. 34-35.

³⁶ La Abogacía del Estado pretendió que se desestimase la cuestión de inconstitucionalidad mientras que, por su parte, la Fiscalía General del Estado se decantaba por la declaración de la pérdida sobrevenida del objeto del proceso al desaparecer el interés legítimo a obtener la tutela judicial efectiva.

³⁷ Ver STC 182/2021, de 26 de octubre (FJ 5ºD).

³⁸ En lo que respecta al alcance o eficacia temporal, la nulidad de los preceptos que configuran el régimen legal de la base imponible del IIVTNU se produce en el momento en el que la STC se publica en el Boletín Oficial del Estado (en

de la declaración de inconstitucionalidad total³⁹ de la base imponible. El TC aquí solicita la intervención del legislador aclarando que, conforme a la STC 182/2021 no pueden revisarse “aquellas obligaciones tributarias devengadas por el IIVTNU que, a la fecha de dictarse la sentencia, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme y aquellas liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia así como las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha”⁴⁰. El Fallo de la STC reitera lo ya expuesto en los FJ, es decir, declara nulo e inconstitucional el método de cálculo de la base imponible del IIVTNU con los efectos y alcance expuestos en el FJ 6º. Sobre la limitación de efectos de la STC profundizaremos a continuación.

Las líneas del FJ 6º -que hemos reproducido textualmente en el párrafo anterior- son quizás las más polémicas de la doctrina emanada por la STC 182/2021 puesto que, con ellas, claramente, el TC limita al contribuyente, entre otros, el derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva al impedir la revisión de las autoliquidaciones y liquidaciones que no hubieran sido impugnadas o recurridas del IIVTNU previas al día 26 de octubre de 2021⁴¹. Por lo tanto, el panorama para el contribuyente del IIVTNU no es nada claro en cuanto su situación jurídica a partir del 26 de octubre de 2021 ha estado un tanto difusa. A continuación, teniendo en cuenta este panorama y que la gestión del IIVTNU se puede hacer bien mediante autoliquidación o bien a través de declaración y posterior liquidación, expondremos los distintos supuestos derivados de la limitación de efectos contenida en la STC 182/2021 así como las posibilidades de actuación del contribuyente:

- *Autoliquidaciones respecto a las que no se instó su rectificación y fueron presentadas hace más de cuatro años*⁴² o *Autoliquidaciones respecto a las que se instó la rectificación, fue desestimada, y el interesado no agotó todas las vías de impugnación*. En estos casos el interesado no tiene ninguna posibilidad de actuación. Tanto el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (en adelante, TC) como el FJ 6º de la STC 182/2021 disponen que no están sujetas a revisión las obligaciones tributarias por

adelante, BOE), es decir el 25 de noviembre de 2021. No obstante, no ha de confundirse la fecha en la que se produjo la nulidad de los artículos expulsados del ordenamiento con la fecha a la que se refiere la limitación de efectos.

³⁹ El TC precisa que la declaración de inconstitucionalidad total supone la expulsión de los artículos que regulan el régimen de cálculo de la base imponible del IIVTNU impidiendo con ello su liquidación, comprobación, recaudación y revisión.

⁴⁰ Ver STC 182/2021, de 26 de octubre (FJ 6ºb).

⁴¹ Precisamente respecto a si podía el TC puede o no limitar los efectos de las resoluciones que declaran la inconstitucionalidad de una disposición, en la LOTC no se contempla tal posibilidad, si bien se conoce algún precedente en el que ha hecho (por ejemplo, la STC 126/2019 -que es una de las STC que hemos examinado en esta comunicación- motivó a lo largo de sus FJ que debían ser revisadas aquellas situaciones que, a la fecha de publicación de la STC señalada, no hubieran adquirido judicial o administrativamente firmeza) eso sí, siempre de forma motivada puesto que con la limitación de efectos se limitan -valga la redundancia- los derechos de los administrados.

⁴² Las autoliquidaciones pueden ser rectificadas por los obligados tributarios siempre que no haya prescrito su derecho (cuatro años desde el día siguiente en que se realizó el ingreso o cuatro años desde que finalice el plazo presentar autoliquidación si se hizo dentro de plazo).

IIVTNU decididas por sentencias con fuerza de cosa juzgada o por medio de resoluciones administrativas firmes.

- *Autoliquidaciones en las que el interesado agotó todas las vías posibles de impugnación tras instarse la rectificación y ser desestimadas sus pretensiones.* Siempre y cuando se hubiera alegado la inconstitucionalidad de los artículos expulsados del ordenamiento por la STC 182/2021, cabe la posibilidad de incoar un procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración⁴³.
- *Autoliquidaciones en las que se solicitó la rectificación antes del 26 de octubre de 2021 y no se ha resuelto aún si se estima o no tal solicitud.* Si la resolución de la solicitud de rectificación es posterior al 26 de octubre de 2021, se tendrían que aceptar las pretensiones del contribuyente. De producirse la resolución antes del 26 de octubre, se desestimaría al no haberse dictado la STC 182/2021.
- *Autoliquidaciones presentadas con anterioridad al 26 de octubre de 2021 sobre las que todavía se puede instar la rectificación.* Se limita la posibilidad de solicitar la rectificación de autoliquidaciones con posterioridad al 26 de octubre. Entendemos que aquí la limitación de efectos ha de ser rechazada por los tribunales al no estar motivada y suponer un quebranto del derecho de defensa.
- *Autoliquidaciones presentadas con posterioridad al 26 de octubre de 2021 y con anterioridad al 10 de noviembre de 2021 (fecha de entrada en vigor del RDL 26/2021, que es la normativa que configura el nuevo régimen legal del IIVTNU).* De acuerdo con la STC, parece que se limita la posibilidad de presentar solicitud de rectificación entre los días 26 de octubre y 9 de noviembre. No obstante, creemos que la limitación de efectos ha de ser rechazada por los tribunales al carecer de motivación. En caso de que no fuera así, se podría solicitar la rectificación con un fundamento distinto al expresado por la STC 182/2021.
- *Autoliquidaciones que quedaron pendientes de presentar por hechos imponderables devengados tanto con anterioridad como con posterioridad al 26 de octubre de 2021.* Sería un tanto ilógica la autoliquidación. El contribuyente puede, eso sí, presentar escrito de declaración conforme se ha producido el hecho imponible para no tener problema alguno⁴⁴.
- *Liquidaciones firmes no impugnadas en plazo y liquidaciones firmes impugnadas sin agotar todas las vías disponibles.* En este tipo de supuestos, como ya hemos dicho en el análogo de las autoliquidaciones, el interesado no tiene posibilidad.

⁴³ El interesado contaría con el plazo de un año desde que se dictó la STC para tramitar la responsabilidad.

⁴⁴ La Dirección General del Tributo manifestó que procedía la declaración de los hechos imponderables devengados el propio día 26 de octubre de 2021 pero que no había obligación de pago. (Consulta vinculante V-3074-21, de 7 de diciembre de 2021).

- *Liquidaciones firmes en las que el interesado agotó todas las vías posibles de impugnación y fueron desestimadas sus pretensiones.* Como también hemos avanzado en el supuesto análogo de las autoliquidaciones, cabe la posibilidad de incoar un procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración.
- *Liquidaciones pendientes de resolución que fueron recurridas antes de la fecha en la que se dictó la STC 182/2021 (26 de octubre de 2021.)* Cuando la resolución es posterior al 26 de octubre de 2021, se tienen que aceptar las pretensiones del contribuyente por haberse producido ya los efectos de la STC. En caso de que no fuese así, se desestimaría al no haberse dictado aún la STC.
- *Liquidaciones que pueden ser impugnadas por haber plazo para ello pero que no han sido recurridas antes del día 26 de octubre de 2021.* Se limita la posibilidad de impugnar las liquidaciones con posterioridad al 26 de octubre. Entendemos que aquí la limitación de efectos ha de ser rechazada por los tribunales al no estar motivada y suponer un quebranto del derecho de defensa.
- *Liquidaciones que pueden ser impugnadas por existir plazo para ello y que son notificadas con posterioridad al 26 de octubre y con anterioridad al 10 de noviembre.* La Administración no debiera de haber notificado liquidación alguna en este periodo al tener conocimiento de la STC 182/2021. En caso de que lo haya hecho cabe la impugnación y se tendría que aceptar por conculcar, entre otros, el principio de buena administración del artículo 103 de la CE⁴⁵.

3. NUEVO RÉGIMEN JURÍDICO DEL IIVTNU. EL RDL 26/2021

Como hemos visto, la STC 182/2021 determina, claramente, en su FJ 6º, que el Poder legislativo está obligado a solucionar la inconstitucionalidad del IIVTNU. Esta vez, a diferencia de lo que ocurrió con la STC 59/2017 y con la STC 126/2019 el legislador sí cumplió con el mandato del TC y el día 8 de noviembre, en un Consejo de Ministros celebrado de urgencia, se aprobó⁴⁶ el Real Decreto Ley 26/2021⁴⁷, por el que se adapta el TRLRHL al fallo contenido en la STC 182/2021 (en adelante, RDL 26/2021)⁴⁸.

A lo largo del presente epígrafe, analizaremos, de forma detenida dicho RDL 26/2021. En concreto, examinaremos su idoneidad como instrumento para configurar el nuevo régimen legal del IIVTNU, las medidas que introdujo y su impacto.

⁴⁵ Cfr. FERNÁNDEZ, T. R.: "El derecho a una buena administración en la sentencia del TJUE de 16 de enero de 2019", *Revista de Administración Pública*, núm. 209, 2019, pág.256 plenamente aplicable a la materia tributaria como lo demuestra MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: "El principio de buena administración en materia tributaria", *Revista Española de Derecho financiero*, Civitas, núm. 186, 2020.

⁴⁶ Su publicación en el BOE fue el 9 de noviembre de 2021 mientras que su entrada en vigor el 10 de noviembre de ese mismo año.

⁴⁷ Se puede acudir para su consulta a la siguiente página web: Disposición 18276 del BOE núm. 268 de 2021 (Consultado el 30 de noviembre de 2023).

⁴⁸ Cfr. DACOSTA LÓPEZ, K.: *Plusvalía Municipal paso a paso*, 1ª ed., COLEX, La Coruña, 2021, págs. 17-18.

3.1. El Decreto-Ley como instrumento para configurar el nuevo régimen legal del IIVTNU

El nuevo régimen jurídico del IIVTNU fue aprobado mediante Decreto-Ley, lo cual suscitó cierto recelo al poder contravenir algunos de los límites⁴⁹ establecidos por el artículo 86 de la CE. De *facto*, los Grupos Parlamentarios Popular y de Vox en el Congreso de los Diputados presentaron sendos recursos de inconstitucionalidad⁵⁰ por esta razón.

Especialmente fueron dos los límites que generaron recelo: la extraordinaria y urgente necesidad y si el Decreto afectaba o no a los derechos, deberes y libertades recogidos por el Título I de nuestra Carta Magna. Respecto a si existe o no, en este caso, la extraordinaria y urgente necesidad que permitió al Gobierno utilizar el Decreto creemos que sí, puesto que, con la STC 182/2021, se generó un vacío normativo sin precedentes que pudo afectar tanto a la seguridad jurídica de todos los agentes implicados, como a la estabilidad presupuestaria y a la suficiencia financiera de los consistorios⁵¹. Con relación a si el Decreto afectó a los derechos, deberes y libertades recogidos por el Título I de la CE, creemos que sí puede haber afectado a uno de estos deberes, concretamente al deber de contribuir recogido en el artículo 31.1 de la CE, pues se ha afectado a un elemento esencial del tributo como es su base imponible el cual debe normarse necesariamente por el legislador⁵².

Por lo tanto, antes de que -como veremos en próximas líneas- se pronunciase el TC consideráramos que se podían considerar los recursos de inconstitucionalidad. De conformidad con nuestro criterio, hubiéramos aconsejado a los contribuyentes recurrir todas las liquidaciones y rectificar todas las autoliquidaciones por si hubiera habido una limitación de efectos análoga a la de la STC 182/2021.

3.2. Aspectos del TRLRHL modificados por el RDL 26/2021

A.- *Nuevo supuesto de no sujeción al IIVTNU y mecanismo de comprobación por parte de los Ayuntamientos.* Una de las modificaciones⁵³ contenidas en el RDL 26/2021 fue la adición de un apartado 5 al artículo 104 del TRLRHL. En este nuevo apartado se estableció un supuesto de no sujeción en el IIVTNU para aquellas transmisiones onerosas en las “que

⁴⁹ El primero de los límites es que ha de existir un caso de extraordinaria y urgente necesidad. El segundo es que el Decreto-Ley no puede afectar “a las instituciones básicas del Estado, a los derechos y libertades recogidos en el Título I de la CE y tampoco al Derecho electoral ni al régimen de las Comunidades Autónomas”; el tercer límite es que el Decreto-Ley ha de ser convalidado en el plazo de treinta días en el Congreso de los Diputados.

⁵⁰ El 22 de febrero de 2022 el TC admitió a trámite los recursos de inconstitucionalidad 735/2022 y 825/2022 presentados, respectivamente, por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso y por el Grupo Parlamentario Vox en la Cámara Baja.

⁵¹ En el mismo sentido se pronunció GARCÍA MORENO (2021). En GARCÍA MORENO, V. A.: “La adaptación de la regulación del Impuesto sobre Plusvalía a la doctrina del Tribunal Constitucional”, *Carta Tributaria: Revista de Opinión*. Núm. 80, 2021, pág. 2.

⁵² En este mismo sentido se manifestó, entre otros autores CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Algunos comentarios de urgencia a la remozada “plusvalía municipal”: crónica de una modificación “anunciada”, *Revista Tributos Locales*. Núm. 153, 2021, pág. 352.

⁵³ Con esta modificación el legislador resolvió la inconstitucionalidad parcial declarada por la STC 59/2017.

se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de transmisión y adquisición”⁵⁴. Asimismo, hubo otra modificación que afectó al artículo 110 del TRLRHL por la que se estableció que los Ayuntamientos únicamente podrán comprobar que se ha aplicado correctamente la norma del IIVTNU son poder atribuir otros valores diferentes.

- B.- *Nuevo supuesto de sujeción al IIVTNU.* Otra de las modificaciones introducidas por el RDL 26/2021 fue la reforma del artículo 107.4 del TRLRHL. La nueva redacción del artículo 107.4 del TRLRHL establece que también están sujetos los incrementos de valor “en el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, y se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses concretos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes”⁵⁵. De esta manera, se atajó el posible carácter especulativo de las plusvalías producidas en un corto espacio temporal.
- C.- *Nuevo sistema de cálculo de la base imponible del IIVTNU.* El RDL 26/2021 también modifica los apartados 1, 2 y 4 -en este último apartado, otro fragmento diferente al señalado previamente- del artículo 107 del TRLRHL. Asimismo, incorporó un nuevo apartado 5 en el mencionado precepto. Concretamente, en los apartados 1, 2 y 4 figuran modificaciones en el sistema de cálculo de la base imponible por estimación objetiva mientras que en el apartado 5 se establece la manera de obtener la base imponible por estimación directa. En lo que respecta a las modificaciones en el método de cálculo de la base imponible por estimación objetiva, el principal cambio introducido tiene que ver con la sustitución de porcentajes por coeficientes de determinación del incremento del valor⁵⁶. Por lo que se refiere a la introducción del método de cálculo de la base imponible por estimación directa, cabe decir que con la entrada en vigor del RDL 26/2021 se puede calcular la base imponible del IIVTNU por la diferencia entre el valor⁵⁷ de los terrenos en las fechas de transmisión y adquisición⁵⁸.

⁵⁴ Ver la actual redacción del artículo 104.5 del TRLRHL tras la entrada en vigor del RDL.

⁵⁵ Ver la actual redacción del artículo 107.4 tercer párrafo del TRLRHL tras la entrada en vigor del RDL 26/2021.

⁵⁶ Con la nueva regulación, los coeficientes resultan ser diferentes para cada año mientras que con la anterior se establecían los mismos porcentajes para periodos de hasta cinco años. El establecimiento de coeficientes anuales pretende reflejar, a la hora de calcular la base imponible, unos valores más acordes con la realidad del mercado inmobiliario máxime cuando estos coeficientes van a ser actualizados anualmente a través de una norma con rango de ley. En el hipotético caso de que los coeficientes no pudieran ser actualizados por no aprobarse una norma con rango legal no habría en principio mayor problema, pues se podría utilizar el método de cálculo de la base imponible por estimación directa. En el caso de que se produzca la actualización de los coeficientes por ley, los Ayuntamientos tendrán que replicarla en sus ordenanzas. De no hacerlo, se aplicaría la ley hasta el momento de la actualización.

⁵⁷ Se tomará como valor de transmisión o adquisición el mayor de los siguientes: el que conste en el título aportado por el interesado o el comprobado por la Administración. La misma regla que se aplica en el nuevo supuesto -ya analizado- de no sujeción introducido por el RDL 26/2021.

⁵⁸ El sujeto pasivo puede decantarse por la estimación directa si le es más favorable que la objetiva. Es más, y, dicho de otro modo, el sistema objetivo solo resultará aplicable cuando el sujeto pasivo no utilice el nuevo método. De esta manera, el legislador resolvió el problema puesto de manifiesto en las STC 126/2019 y 182/2021.

Aparte de las medidas que introduce en el régimen legal del IIVTNU, el RDL también cuenta, asimismo, con un régimen transitorio de adaptación en su Disposición Transitoria única⁵⁹ y con la regulación de su eficacia temporal en su Disposición Final Tercera⁶⁰.

3.3. Impacto económico del RDL 26/2021 y escenario derivado de su entrada en vigor

El RDL26/2021 implica, inevitablemente, una caída de la recaudación de los Ayuntamientos y, por lo tanto, un mayor ahorro para los contribuyentes. Son varias las razones que conducen a ello.

En primer lugar, el RDL 26/2021 recauda menos por la minoración de los importes calculados por los nuevos métodos de estimación de la base imponible, como hemos visto.

En segundo lugar, el RDL 26/2021 recauda menos al suponer un mayor coste de gestión para la Administración el tener que contar con técnicos especialistas en valoraciones y con nuevas aplicaciones informáticas para poder comprobar que los nuevos métodos de cálculo de la base imponible se hacen conforme a la normativa⁶¹.

Cabe reseñar que la Federación de Municipios y Provincias intentó que se consignara una partida en los Presupuestos Generales de 2022 para un fondo que compensase la minoración de los ingresos de los Ayuntamientos. No fue así, por lo que en un determinado momento nos llegó a preocupar lo que pudiera haber pasado con la recaudación de los Ayuntamientos si los recursos presentados por los contribuyentes⁶² y por los partidos políticos⁶³ hubieran sido estimados por los tribunales. A continuación, estudiaremos la actual situación del contribuyente del IIVTNU.

⁵⁹ La Disposición Transitoria única dispone que los Ayuntamientos que tengan establecido el IIVTNU han de modificar sus ordenanzas para adecuarlas a lo establecido en el Decreto en el plazo de 6 meses. El plazo empezaría a contar desde la entrada en vigor del RDL 26/2021 siendo, por lo tanto, el 10 de mayo de 2022 la fecha límite. Mientras no se produzca la modificación de las ordenanzas fiscales, los ayuntamientos que exijan el IIVTNU deben aplicar los coeficientes máximos establecidos por el RDL 26/2021. Estos coeficientes máximos se seguirán aplicando si no se produce la adaptación de las ordenanzas fiscales en el plazo establecido legalmente de 6 meses, pues en este sentido se ha pronunciado la Subdirección General de Tributos Locales en su Informe de 23 de marzo de 2022 descartando, en consecuencia, la imposibilidad de aplicar el impuesto. Nosotros no estamos conformes con la tesis de la Subdirección General de Tributos, puesto que creemos que no se puede estar exigiendo al contribuyente que tribute en función de los coeficientes máximos constantemente debido a la inacción de la Administración Local.

⁶⁰ La Disposición Final 3ª dispone la entrada en vigor del RDL el día 10 de noviembre de 2021. Asimismo, de conformidad con el artículo 10.2 de la LGT⁶⁰, el RDL 2021 no tendrá efecto retroactivo. Por lo tanto, se aplicará desde el 10 de noviembre sin retroactividad.

⁶¹ RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ-OLIVA, A. y ZURITA GUZMÁN, P.: “Las consecuencias de la STC 182/2021 y la reforma del IIVTNU. Especial referencia a los municipios canarios”, *Revista Hacienda Canaria*. Núm. 57, 2022, págs. 113-115.

⁶² Recursos contra las situaciones consideradas como “consolidadas” por la STC 182/2021.

⁶³ Recursos contra la aptitud o no del RDL 26/2021 como instrumento de regulación del nuevo IIVTNU.

4. LA SITUACIÓN DEL CONTRIBUYENTE ANTE LOS ÚLTIMOS ACONTECIMIENTOS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO

4.1. Resoluciones que afectan a los recursos contra la aptitud o no del RDL 26/2021 como instrumento de regulación del nuevo IIVTNU

Hemos de recordar, a fin de contextualizar este epígrafe, que el 22 de febrero de 2022 el TC admitió a trámite los recursos de inconstitucionalidad 735/2022 y 825/2022 presentados, respectivamente, por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso y por el Grupo Parlamentario Vox en la Cámara Baja. El motivo de la presentación de estos recursos de inconstitucionalidad fue la aprobación del nuevo régimen jurídico del IIVTNU mediante Decreto-Ley, lo cual suscitó cierto recelo al poder contravenir algunos de los límites establecidos por el artículo 86 de la CE. Pues bien, el TC, durante el año 2023 se ha pronunciado al respecto por medio de dos resoluciones: La STC 17/2023, de 9 de marzo (a propósito del recurso de inconstitucionalidad presentado por el Grupo Parlamentario Popular) y la STC 35/2023, de 18 de abril (a propósito del recurso de inconstitucionalidad presentado por el Grupo Parlamentario Vox). En ambas sentencias, como examinaremos a continuación, se desestiman los recursos contra la procedencia del RDL 26/2021 para regular el régimen jurídico del IIVTNU.

La STC 17/2023⁶⁴, de 9 de marzo, resuelve el recurso interpuesto por más de cincuenta diputados populares en relación con el RDL 26/2021. Los recurrentes habían aducido que la totalidad del RDL 26/2021 incurría en una doble vulneración del artículo 86.1 de la CE. Por un lado, consideraban que no concurría la extraordinaria y urgente necesidad y, por otro lado, creían que el Decreto afectaba al deber de contribuir, recogido por el Título I de nuestra Norma Fundamental.

En cuanto al primer motivo, el TC dice que “la utilización de este instrumento normativo se estima legítima en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernación del país, que, por circunstancias difíciles o imposibles de prever, requieren una acción normativa inmediata o en que las coyunturas económicas exigen una rápida respuesta. (...) se ha venido admitiendo reiteradamente el uso del decreto-ley en situaciones que cabe calificar como “coyunturas económicas problemáticas”, para cuyo tratamiento representa un instrumento constitucionalmente lícito, en tanto que pertinente y adecuado para la consecución del fin que justifica la legislación de urgencia”⁶⁵. Nosotros, como expresamos con anterioridad, estamos en plena consonancia con el razonamiento del Tribunal en el primer motivo puesto que, con la STC 182/2021, se generó un vacío normativo sin precedentes que pudo afectar tanto a la seguridad jurídica de todos los agentes implicados, como a la estabilidad presupuestaria y a la suficiencia financiera de los consistorios.

⁶⁴ Se puede acudir para su consulta a la siguiente página web: Disposición 9216 del BOE núm. 89 de 2023 (Consultado el 06 de diciembre de 2023).

⁶⁵ Ver STC 17/2023, de 9 de marzo (FJ 2).

En lo que se refiere al segundo motivo, el TC llega a la conclusión de que “la reforma no altera sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, ya que además el impuesto que se reforma no constituye tampoco uno de los pilares estructurales del sistema tributario español”⁶⁶. Nosotros aquí, como también razonamos anteriormente, no coincidimos con el criterio del TC, ya que consideramos que se afectó a un elemento esencial del tributo como es su base imponible, la cual debería de haberse normado necesariamente por el legislador y no vía Decreto-Ley.

En la STC 35/2023⁶⁷, de 18 de abril el TC recuerda que resolvió recientemente un recurso similar, en este caso interpuesto por el Grupo Parlamentario Vox. Por lo tanto, la doctrina del intérprete supremo de la CE fue idéntica a la expresada en la STC 17/2023, por lo que este recurso de inconstitucionalidad fue también desestimado.

4.2. Resoluciones que afectan a los recursos contra situaciones consideradas como consolidadas

A modo de recordatorio, la STC 182/2021, en su FJ 6º fijaba, tal y como vimos, unas situaciones consideradas como consolidadas. Decíamos que las líneas del FJ 6º eran quizás las más polémicas de la doctrina emanada por la STC 182/2021 puesto que, con ellas, claramente, el TC limitaba, a nuestro modo de ver, al contribuyente, entre otros, el derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva al impedir la revisión de las autoliquidaciones y liquidaciones que no hubieran sido impugnadas o recurridas del IIVTNU previas al día 26 de octubre de 2021. Por lo tanto, considerábamos que el panorama para el contribuyente del IIVTNU no era nada claro en cuanto su situación jurídica a partir de la mentada fecha. Pues bien, la situación del contribuyente se ha despejado durante el año 2023, ya que el TS se ha pronunciado respecto a las llamadas situaciones consolidadas por medio de una resolución: la STS 949/2023, de 10 de julio⁶⁸.

La STS 949/2023⁶⁹ aporta claridad en lo que se refiere a los casos en los que se puede reclamar el IIVTNU. El TS dice que *“la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades”*⁷⁰. Por lo tanto, el TS fija que tanto las autoliquidaciones cuya rectificación no fuese solicitada antes del 26 de octubre de 2021 como

⁶⁶ Ver STC 17/2023, de 9 de marzo (FJ 3).

⁶⁷ Se puede acudir para su consulta a la siguiente página web: Disposición 12077 del BOE núm. 121 de 2023 (Consultado el 06 de diciembre de 2023).

⁶⁸ Existe otra STS de 2023 que, aunque no hace referencia como tal a una situación consolidada es digna de mención. Estamos haciendo referencia a la STS 414/2023, de 28 de marzo, que establece que han de ser anuladas todas las liquidaciones de IIVTNU que a fecha 26 de octubre de 2021 estuviesen impugnadas y sin resolución expresa de recurso, así como todas las autoliquidaciones respecto a las que se hubiese presentado rectificación a 26 de octubre y no hubiese sido resuelta en tal fecha.

⁶⁹ Se puede acudir para su consulta a la siguiente página web: El TS fija los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (inap.es) (Consultado el 11 de diciembre de 2023).

⁷⁰ Ver STS 949/2023, de 10 de julio (Fundamento de Derecho 4).

las liquidaciones definitivas o provisionales del IIVTNU que no hubieran sido recurridas antes de dicha fecha no podrán reclamarse. Eso sí, el TS establece que sí que se pueden revocar liquidaciones y rectificar autoliquidaciones recurriendo a las STC 59/2017 y 126/2019⁷¹. Entendemos que aquí el TS tendría que haber rechazado la limitación de efectos de la STC 182/2021, al suponer un craso quebranto del derecho de defensa.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN

Con base en todo lo expuesto a lo largo de la comunicación, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- Primera: La problemática existente con el sistema de cálculo de la base imponible del IIVTNU desde el año 1919 (fecha en la que se establece por primera vez el impuesto) hasta el año 1988 (fecha en la que se aprueba la LRHHLL) consistió en que los valores fijados por las ordenanzas municipales eran frecuentemente recurridos por no estar lo suficientemente motivados como exigía la ley. Ello derivó en un cambio de sistema al no resultar las ordenanzas, en muchos casos, acordes a la legislación vigente.
- Segunda: En 1988, la entrada en vigor de la LRHHLL configuró un nuevo sistema objetivo de cálculo de la base imponible del IIVTNU que también fue adoptado originariamente por el TRLRHL de 2004. El nuevo sistema resolvió el problema relativo a la aplicación de índices no motivados por parte de los ayuntamientos. No obstante, generó otro de mayor importancia al contemplar la fórmula de cálculo de la base imponible únicamente la posibilidad de incremento de valor de los terrenos. Consecuentemente, el contribuyente siempre tendría pagar el tributo aun no habiéndose producido el hecho imponible.
- Tercera: Durante muchos años, el sistema configurado en 1988 y adoptado también por el TRLRHL originariamente no fue cuestionado y resultó, en ocasiones, beneficioso para el contribuyente. Pero llegó la crisis inmobiliaria. A partir de este instante los precios de la vivienda se desplomaron y, debido a que la fórmula de cálculo de la base imponible dependía directamente del valor catastral del inmueble en el momento de la transmisión, empezaron a darse multitud de casos en los que se liquidaba el impuesto aun produciéndose una minusvalía o pérdida patrimonial. Ello contrariaba el principio constitucional tributario de capacidad económica, por lo que muchos contribuyentes presentaron recursos que desembocaron en el planteamiento de cuestiones de inconstitucionalidad y en sus correspondientes resoluciones judiciales.
- Cuarta: Tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo se pronunciaron ante el hecho de que el IIVTNU gravase las pérdidas patrimoniales. Hubo sentencias que afectaron tanto al régimen foral como al régimen común. En lo que se refiere a las de régimen común, se dictó, primeramente, la STC 59/2017, que declaró la nulidad e inconstitucionalidad parcial de los artículos referidos al método de cálculo del tributo en la medida

⁷¹ Ver STS 949/2023, de 10 de julio (Antecedente de Hecho 4).

que grava rentas irreales y la inconstitucionalidad total del artículo que impedía probar una pérdida patrimonial. En segundo lugar, tras la inseguridad jurídica que provocó el hecho de que hubiese dos interpretaciones de la STC 59/2017, se dictó la STS 1163/2018, que declaró exigible el IIVTNU en los supuestos de plusvalía. Por último, el TC dictó la Sentencia 126/2019, que declaró la inconstitucionalidad de los artículos referidos al método de cálculo del IIVTNU cuando la cuota era mayor a la plusvalía generada. Con estas resoluciones se aclaró un poco el panorama respecto al régimen legal del IIVTNU. No obstante, los interrogantes siguieron surgiendo puesto que el legislador no modificó hasta 2021 la ley para adecuarla a la jurisprudencia, contradiciendo así lo manifestado por el TC desde 2017.

- Quinta: En 2021, el TC declaró la nulidad e inconstitucionalidad total del método de cálculo del IIVTNU. Hubo un vacío normativo en la base imponible durante unos días que, esta vez sí, fue solucionado por el legislador. Lo que más destacó de esta resolución fue la limitación de sus efectos. A nuestro modo de ver, sí que se puede admitir la limitación de efectos respecto a las resoluciones administrativas firmes y a las sentencias con fuerza de cosa juzgada por venir así recogido tanto en la ley como en la jurisprudencia. Por el contrario, creemos que la limitación de efectos ha de ser rechazada -debido a que no ha habido motivación en la Sentencia- en el caso de las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a fecha de dictarse la sentencia y en el caso de las autoliquidaciones cuya rectificación aún fuese posible y no haya sido solicitada con anterioridad a la fecha de dictarse la sentencia. Se deberían devolver a los contribuyentes las cantidades reclamadas en este último supuesto. Como hemos visto, no fue así, pues en la STS 949/2023 el Alto Tribunal establece que, tanto las liquidaciones no recurridas con anterioridad al 26 de octubre de 2021 como las autoliquidaciones cuya rectificación no fuese solicitada antes de dicha fecha no se pueden reclamar con base en la STC 182/2021. No obstante, sí cabe interponer reclamación contra dichas liquidaciones y autoliquidaciones con base en la doctrina de las STC 126/2019 y 59/2017. Creemos que, incluso, el contribuyente ante este nuevo escenario podría llegar a invocar el derecho de defensa ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. De no ser así, podría solicitar como hemos visto, la anulación de la liquidación o rectificación de la autoliquidación por otro motivo diferente al expresado por la STC 182/2021.
- Sexta: El legislador, con el fin de solucionar el vacío normativo en la base imponible del IIVTNU dejado por la STC 182/2021, aprobó el RDL 26/2021. En primer lugar, en el Decreto se introdujeron varias modificaciones en el régimen legal del IIVTNU. Algunas de ellas fueron un nuevo supuesto de sujeción (plusvalías generadas en menos de un año), otro de no sujeción (transmisiones en las que no hay incremento de valor) y un nuevo sistema de cálculo de la base imponible. En segundo lugar, hemos de manifestar que, a nuestro parecer, el Decreto-Ley no era el instrumento adecuado para configurar el nuevo régimen legal del IIVTNU. La razón es que afectaba al deber de contribuir recogido en el Título I de la CE, ya que se modifica un elemento esencial del tributo como es su base imponible. Lo mismo que nosotros pensaron los Grupos Parlamentarios Popular y de Vox

en el Congreso de los Diputados, ya que recurrieron la aptitud del RDL. El TC desestimó los recursos y cerró otra vía al contribuyente que hubiese recurrido las liquidaciones o rectificado las autoliquidaciones con posterioridad a la entrada en vigor del RDL 26/2021.

- Séptima: La situación del contribuyente tras el nuevo régimen legal del IIVTNU y tras los últimos pronunciamientos judiciales ha quedado un tanto tocada. Se ha reconocido por el TC que el RDL es un instrumento apto para regular el nuevo IIVTNU, por lo que el contribuyente no podrá interponer reclamaciones contra liquidaciones o rectificar autoliquidaciones cuyos hechos imponible sean del 10 de noviembre de 2021 o posteriores. Asimismo, el TS ha permitido al TC mantener la limitación de efectos en el caso de las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a fecha de dictarse la STC 182/2021, de 26 de octubre y en el caso de las autoliquidaciones cuya rectificación aún fuese posible y no haya sido solicitada con anterioridad a la fecha de dictarse la precitada STC 182/2021.

Bibliografía

- CÁMARA BARROSO M. C. y GONZÁLEZ APARICIO, M. (2020): “El Tribunal Constitucional vuelve a pronunciarse sobre la plusvalía municipal: es inconstitucional cuando la cuota supera a la ganancia”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 444.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2021): “Algunos comentarios de urgencia a la remozada “plusvalía municipal”: crónica de una modificación “anunciada”, *Revista Tributos Locales*, núm. 153.
- DACOSTA LÓPEZ, K. (2021): *Plusvalía Municipal paso a paso*, 1ª ed., COLEX, La Coruña.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1993): “Posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 21.
- FERNÁNDEZ, T. R. (2019): “El derecho a una buena administración en la sentencia del TJUE de 16 de enero de 2019”, *Revista de Administración Pública*, núm. 209.
- GARCÍA MORENO, V.A. (2021): “La adaptación de la regulación del Impuesto sobre Plusvalía a la doctrina del Tribunal Constitucional”, *Carta Tributaria: Revista de Opinión*, núm. 80.
- HERNÁNDEZ GUIJARRO, F. y GOMAR GINER, V. (2021): “La catarsis del impuesto de plusvalía municipal: crisis inmobiliaria; la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo; y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes”, *Crónica Tributaria*, núm. 178.
- HERNÁNDEZ LAVADO, A. (1998): *El Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos*, Lex Nova, Valladolid.
- LÓPEZ LEÓN, J. y VERA MESA, A. J.: “Reflexiones sobre el proyecto de ley de modificación del TRLRHL relativo al IIVTNU”, *Tributos Locales*, núm. 135.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2020): “El principio de buena administración en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho financiero*, Civitas, núm. 186.
- MARTÍN RUIZ, J. (2016): “Un estudio jurisprudencial del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, Universidad de Sevilla.

MOCHÓN LÓPEZ, L. (2018): “La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la connotación de un sistema caduco. *Quincena Fiscal*, núm. 21.

PADILLA RUIZ, P. (2022): “Nueva plusvalía, nuevos problemas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1-2.

PAGÈS I GALTÉS, J. (2019): “Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia interpretativa dictada por el Tribunal Supremo en 2018”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 11.

RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ-OLIVA, A. y ZURITA GUZMÁN, P. (2022): “Las consecuencias de la STC 182/2021 y la reforma del IIVTNU. Especial referencia a los municipios canarios”, *Revista Hacienda Canaria*, núm. 57.

CAPÍTULO 6

EL ORDEN DEBIDO EN LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL: EL PAPEL DE LA INTERPRETACIÓN AUTÓNOMA Y DE LOS CERTIFICADOS FISCALES

DANIEL SANTIAGO MARCOS

Universitat de Girona

1. La influencia de la globalización sobre la figura de la residencia fiscal. 2. Nociones a considerar ante un conflicto de residencia dual. 2.1. La jerarquía de fuentes en materia tributaria. 2.2. La interpretación de un tratado internacional. 2.3. La aportación de un certificado fiscal. 3. El orden debido para la determinación de la residencia fiscal: análisis de la sentencia del tribunal supremo de fecha 12 de junio de 2023. 3.1. Supuesto de hecho. 3.2. La posición del Tribunal Supremo: la preferencia del CDI sobre la ley interna española. 4. Reflexiones finales. Bibliografía.

RESUMEN: La resolución de los conflictos de doble residencia fiscal debe abordarse siguiendo un orden debido. Los pasos parten del respeto al principio de jerarquía normativa: los tratados internacionales son de aplicación preferente si se aportan determinadas pruebas para determinar la residencia fiscal, como ocurre ante un certificado fiscal. Algunos órganos han estimado que esta prueba es indiciaria lo cual conlleva valorarlo con el resto de las pruebas. La consecuencia de todo ello será interpretar un asunto convencional a través de circunstancias domésticas. Esta línea de algunos tribunales es errónea y, como veremos, así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en una reciente sentencia.

PALABRAS CLAVE: residencia fiscal, interpretación, certificado fiscal, prueba y tratados internacional.

ABSTRACT: The resolution of dual tax residence disputes must be approached in a proper order. The steps are based on respect for the principle of hierarchy of norms: international treaties are of preferential application if certain evidence is provided to determine tax residence, such as in the case of a tax certificate. Some bodies have considered this evidence to be circumstantial, which means that it must be evaluated with the rest of the evidence. The consequence of all this will be to interpret a conventional matter through domestic circumstances. This line taken by some courts is erroneous and, as we shall see, this has been stated by the Supreme Court in a recent ruling.

KEYWORDS: tax residence, interpretation, tax certificate, evidence and international treaties.

1. LA INFLUENCIA DE LA GLOBALIZACIÓN SOBRE LA FIGURA DE LA RESIDENCIA FISCAL

La facilidad con la que las personas podemos circular se ha valorado desde diferentes foros de dos modos: como un reto y como una oportunidad¹. Esta realidad, ya usual para todos nosotros, sigue planteando numerosas preguntas. En especial, cuando la digitalización y el factor de la globalización abocan a situaciones desconocidas, sobre todo para el Derecho².

Como planteábamos, existen retos y oportunidades. Es innegable que la globalización, la alta movilidad y la digitalización son términos que conllevan crecimiento económico, aumento del comercio y de las inversiones a escala transfronteriza. También incentivan a que nazcan nuevas actividades económicas, eminentemente digitales. Y como no, el mercado de trabajo se ha caracterizado, desde que dejáramos atrás la pandemia de la COVID-19, por la prestación de los servicios de forma remota, como con el teletrabajo³.

Todas estas ventajas u oportunidades que nos ofrece la globalización y lo que todo ello conlleva no deja de requerir cierto control o, más bien, una actualización por los diferentes operadores nacionales, europeos e internacionales. Quiere ello decir que, especialmente en el terreno jurídico, las normas permanecen intactas a su configuración original: la correspondiente a la era analógica. Este hecho tan caracterizador de los sistemas jurídicos exige una atención urgente.

En el ámbito de la fiscalidad la reflexión demandada se ha centrado en el ámbito societario o de las actividades económicas. Son conocidos los proyectos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) centrados, en mayor medida, en la economía digital: en concreto, respecto a dónde se crea el valor y cómo se distribuyen las rentas generadas en este tipo de operaciones. La globalización auspiciada por la digitalización ha generado una profunda deslocalización, pues las operaciones más típicas se efectúan sin la necesidad de una presencia física.

Lo anterior implica una movilidad de las bases imponibles y una indeterminación en cuanto al territorio en el que tales bases tendrían que permanecer. A su vez, el poder soberano de los Estados en materia de fiscalidad directa no ayuda. La competencia fiscal de los países ha dado paso a que los legisladores nacionales configuren determinados regímenes de atracción que, unido a la digitalización, desemboca en una tributación reducida (*race to the bottom*)⁴. Este tipo de medidas unilaterales, sin la correcta coordinación, no hacen más que dificultar los objetivos internacionales y europeos: el fomento del crecimiento, pero a través de una cooperación entre todos los territorios implicados.

¹ Véase CESE (2019): *La fiscalidad de la economía digitalizada*, Dictamen de iniciativa, ECO/458, de 2 de julio.

² NIESTEN, H. (2018): "Revisiting the Fiscal and Social Security Status of Highly Mobile Workers in the Road and Railway Transportation: Quo Vadis?", *Intertax*, volume 46, Issue 11, p. 836.

³ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, p. 593.

⁴ BERETTA, G. (2018): "Mobility of Individuals after BEPS: The Persistent Conflict between Jurisdictions", *Bulletin for International Taxation*, p. 439.

Hasta ahora, este tipo de problemas se han enmarcado, como ya señalamos, en el terreno empresarial. El factor trabajo y, por ende, lo atinente a las personas físicas, ha sido una de las materias más olvidadas por parte de los organismos e instituciones internacionales y europeos. Sin embargo, con el incremento del teletrabajo, como ejemplo más fiel de la alta movilidad, se acreditó la necesidad de adecuar los ordenamientos jurídico-financieros a los posibles efectos adversos de este modelo de trabajo⁵.

Con la pandemia de la COVID-19, el Secretariado de la OCDE emitió las conocidas Guías para que los Gobiernos nacionales tuvieran una cierta orientación en cómo gestionar cuestiones tan excepcionales como si un teletrabajador podía originar el nacimiento de un establecimiento permanente para su empleador, o cómo determinar la residencia fiscal de una persona física si quedaba atrapada en un Estado debido a las medidas sanitarias de aquel momento.

La crisis sanitaria descrita fue útil para diversificar los esfuerzos que plantea la economía digital no sólo sobre la fiscalidad empresarial, sino también sobre temas hasta ahora menos conflictivos, como el de los rendimientos del trabajo o la institución de la residencia fiscal de las personas físicas.

La alta movilidad de las personas físicas implica la necesidad de aplicar la norma fiscal con sumo cuidado, pues en muchas ocasiones no se asemeja lo jurídico a la realidad fáctica. Esto es lo que se viene planteando en materia de residencia fiscal. La globalización ha permitido que las personas físicas podamos circular sin restricciones, pues con la digitalización es posible prestar servicios sin presencia física. Este hecho, para cualquier persona, ofrece la alternativa de residir en cualquier lugar del mundo sin tener que cambiar de empleo, por ejemplo. En consecuencia, será usual que las Administraciones tributarias se encuentren con expedientes en los que el contribuyente tenga vínculos con varios Estados debido a esa facilidad comentada de disponer de la alternativa para estar en cualquier lugar.

De este modo, determinar el lugar de la residencia fiscal no será una labor fácil de resolver. Debido a la globalización es probable que aumenten los conflictos de doble residencia fiscal al ser dos los Estados que consideran residente a un sujeto en su propio territorio. Por este motivo, los órganos administrativos y nacionales deben estar preparados para solucionarlos siguiendo un orden lógico: el marcado por el propio ordenamiento jurídico.

2. NOCIONES A CONSIDERAR ANTE UN CONFLICTO DE RESIDENCIA DUAL

A fin de poder resolver con acierto un conflicto de doble residencia fiscal será conveniente tener en cuenta una serie de premisas básicas. Como veremos en el siguiente epígrafe, los órganos administrativos y judiciales españoles, en ocasiones, no siguen el orden debido a la hora de aplicar la norma. En otras palabras, no han contemplado ciertas premisas que son cruciales cuando dos Estados reclaman la residencia fiscal de un contribuyente. Para ello, habrá que considerar

⁵ Para más información véase CESE (2022): *Fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos y sus empleadores*, Dictamen de iniciativa, ECO/585, de 5 de julio.

las siguientes nociones: el principio de jerarquía normativa, el valor de la interpretación de los tratados internacionales, y el uso de los certificados fiscales como prueba para resolver estos conflictos. Todo ello, como paso previo al estudio de la institución de la residencia fiscal, término que se desgranará al analizar uno de los últimos casos resueltos por el Tribunal Supremo.

2.1. La jerarquía de fuentes en materia tributaria

El ordenamiento jurídico emerge como una unidad estructural compuesta por fuentes del Derecho. No todas gozan del mismo valor normativo. Precisamente, en materia tributaria el artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT) dispone que los tributos atenderán a un conjunto de fuentes de aplicación escalonada. En la cúspide de la enumeración está la Constitución seguida de los tratados internacionales, el Derecho de la Unión Europea, las leyes y las disposiciones reglamentarias.

A pesar de ser bien conocida dicha jerarquía por la doctrina y la jurisprudencia, no es menos cierto que cuando se plantean conflictos de doble residencia fiscal las fuentes no se aplican con el orden debido. Los motivos, como veremos, son varios y están estrechamente vinculados al principio de jerarquía. Un claro ejemplo lo identificamos en una incorrecta interpretación de la norma.

La globalización, como hemos indicado, ha tenido una influencia sobre el Derecho. A nuestro juicio, la internacionalización actual obliga a los operadores jurídicos a acudir, cada vez con más frecuencia, a los Convenios para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI). Debido a la movilidad y la facilidad de ostentar vínculos con varios Estados es más habitual que en una sola situación existan intereses impositivos de dos territorios diferentes. En consecuencia, habrá que atender a qué valor ofrece el ordenamiento jurídico a esta norma con tal de solucionar de forma adecuada un conflicto de doble residencia fiscal.

Los CDI son tratados internacionales. Así lo indica expresamente el artículo 7.1.b) de la LGT. Al ostentar esta categoría, el artículo 31 de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales señala lo ya mencionado: esto es, prevalecerán sobre cualquier otra norma del ordenamiento interno, salvo las normas de rango constitucional. De modo que, será jerárquicamente superior a lo establecido en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF).

La LIRPF en su artículo 5 sigue la línea marcada por los preceptos aludidos. En concreto, dispone que su contenido se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento español en atención al artículo 96 de la Constitución española. Entonces, si los órganos administrativos y judiciales pretenden determinar la residencia fiscal de un contribuyente conforme a las circunstancias establecidas en el artículo 9 de la LIRPF, primero habrá que atender a si es aplicable el artículo 4 de un CDI (si sigue el mismo orden que el Modelo de Convenio de la OCDE) sobre la residencia fiscal. Claro está que debe existir un CDI suscrito entre los dos Estados reclamantes de la residencia fiscal⁶.

⁶ Véase el F.J. 1º de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 3803/2022, de fecha 8 de noviembre de 2022, número de recurso 3198/2021 (ECLI:ES:TSJCAT:2022:11882).

El Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) resume lo hasta aquí comentado de forma muy clara. Además, sus argumentos nos servirán para conectar este contenido con la interpretación de los propios tratados, explicada en el siguiente punto. De este modo, en las Resoluciones de fecha 27 de octubre de 2020 y de 22 de septiembre de 2021 se arguye a que el artículo 7 de la LGT obliga a los órganos administrativos y judiciales a acudir, en primer lugar, a los CDI. El motivo es que las disposiciones que el tratado contiene gozan de una autonomía y ello conlleva a que las mismas serán de aplicación preferente, pues nacen de un consenso bilateral entre los dos Estados suscribientes. Entonces, el Derecho interno, como es el caso de la LIRPF, se tendrá en consideración en la medida en que haya aspectos que no están regulados en el CDI, pero siempre atendiendo a los principios que dispone el tratado.

Como hemos podido comprobar, la jerarquía tendrá mucho que ver con la interpretación. La prioridad de los CDI para resolver un conflicto de doble residencia fiscal tiene como fin preservar, en palabras del TEAC, la coordinación de soberanías fiscales que los Estados suscribientes pactaron con la seguridad de que ninguna medida unilateral alterará ese acuerdo. Veremos que, en la práctica, no se cumplirá.

2.2. La interpretación de un tratado internacional

Las normas deben interpretarse correctamente para ser aplicadas. Como hemos examinado en el punto anterior, los tratados internacionales gozan de una posición relevante en el ordenamiento jurídico español y, en consecuencia, la tarea hermenéutica de las disposiciones de un CDI tendrá la misma importancia a fin de cumplir con la jerarquía indicada, pues todo está estrechamente relacionado.

Para interpretar correctamente un tratado hay que prestar atención a lo establecido en el artículo 3.2 del Modelo de Convenio de la OCDE. Este precepto exige que aquellos términos y expresiones contenidos en el CDI se apliquen conforme al significado que el conjunto del tratado les otorga. Esto es: el contexto. Todo ello, sin la necesidad de acudir a la legislación interna del Estado que haya suscrito el CDI.

Para averiguar qué quiere decir el “contexto” es conveniente acudir a los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Tales artículos consideran que en el contenido del contexto estará el texto (el CDI), el preámbulo y los anexos. Además, también incluirá los acuerdos o instrumentos aceptados de común acuerdo. Junto a todo lo anterior, los acuerdos posteriores; la forma de aplicar (interpretar) el tratado a los efectos del acuerdo, entre otras formas acordadas por las partes también tendrán cabida como material principal para la interpretación⁷.

⁷ Al contenido que conforme el contexto hay que sumar, a nuestro juicio, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE; a pesar de no tener un carácter vinculante. Sobre esta cuestión BAKER, P. (2022): “The location of Tax Treaty Interpretation”, en Pistone, P. (Edit.): *Building Global International Tax Law: Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, Amsterdam: IBFD (Versión electrónica) entiende que los Comentarios son un medio de ayuda de carácter externo que

De todo lo anterior, no cabe más que confirmar la apuesta por la llamada la teoría de la interpretación autonomía. Por medio de ella, se defiende que los tratados deben aplicarse con total autonomía al sentido establecido en los ordenamientos nacionales, pues el fin de los CDI es aplicar el contenido que se acordó por dos Estados en el momento de suscribir el tratado internacional. En refuerzo de esta posición cabe añadir que la referencia al “contexto” aparece en singular lo cual quiere decir que únicamente se consideran las disposiciones del tratado y no, otros contextos, en plural. Este último sentido nos obligaría a considerar los ordenamientos nacionales, pero iría en contra del sentido referido al inicio.

La tarea hermenéutica de los tratados cuenta con otra teoría, la doméstica. Para quienes la defienden, las disposiciones nacionales son prioritarias en el caso de que haya términos no definidos en el CDI y en el caso de que el contexto no lo establezca de otro modo, la ley interna del Estado suscribiente se aplicará primero. Esta visión estima que los ordenamientos nacionales desarrollan con mayor profundidad los términos y expresiones establecidos en el CDI⁸.

A causa de las exigencias que provoca la globalización, los ordenamientos jurídicos deben adaptarse, pero a un ritmo no tan inmediato, pues se trataría de configurar normas que ofrezcan soluciones y, sobre todo, seguridad jurídica. Sin embargo, la realidad es otra. Emergen nuevos conceptos y se erosionan otros con un arraigo considerable, como bien puede ser el concepto de residencia fiscal⁹. Se trata de un término cuyo rasgo es la indeterminación, y los efectos de la globalización no han hecho más que acentuar dicha característica.

La residencia fiscal, sin entrar aún en precisiones, es un concepto que se halla vinculado a la problemática de la interpretación: de ahí que sea importante aplicar una teoría hermenéutica adecuada que, a nuestro entender, debe ser la teoría autónoma. El motivo de estas afirmaciones nace de lo establecido en el artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Para empezar el artículo 4 del MCOCDE se refiere a la residencia fiscal. Su apartado primero indica que la aplicación de un CDI, es decir, el ámbito subjetivo del mismo surtirá efectivo si el sujeto es residente en alguno de los Estados suscribientes del tratado. Sin embargo, no se establece una definición del término de residencia fiscal, tan sólo se enumeran una serie de vínculos por medio de los cuales un sujeto será considerado como residente de ese territorio, es decir, se invoca la residencia, el domicilio u otra vinculación personal con un país a fin de que el sujeto tribute de forma plena (por todas sus rentas).

Una de las partes más conflictivas de este primer apartado (del artículo 4) es que la OCDE faculta a los Estados al desarrollo del término residente fiscal. Es decir, se trata de un término no convencional, sino nacional. Una vez los Estados estiman que un sujeto es residente a los efectos fiscales en su territorio, en base a las circunstancias establecidas en su ordenamiento interno, podrá entrar a escena el apartado segundo del artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE.

tendrá que valorar el juez nacional junto con otros materiales como los escritos de académicos, las decisiones de tribunales extranjeros y algunas fuentes unilaterales realizadas por estados.

⁸ REIMER, E. (1999): “Interpretation of Tax Treaties”, *European Taxation*, vol. 39, número 12, p. 463.

⁹ SOLER ROCH, M. T. (2019): “Los retos tributarios del siglo XXI”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 183 (Versión electrónica Aranzadi [BIB 2019/8152]).

Esta segunda parte del artículo 4 sí es de construcción convencional, salvo alguna excepción. Ahora bien, su aplicación únicamente tendrá lugar cuando los dos Estados suscribientes consideren a la par que el mismo sujeto reside, conforme a sus propios ordenamientos nacionales, en sus territorios.

De esta forma, la finalidad que tiene el artículo 4.2 del MCOCDE es resolver un conflicto de doble residencia fiscal atendiendo a una serie de reglas. Estas se aplican en base a un orden establecido, es decir, no son de carácter alternativo como sí ocurre con las circunstancias que, como veremos, se suelen establecer en las legislaciones internas para considerar a una persona como residente fiscal. En concreto, los términos autónomos establecidos en este segundo apartado son: la vivienda permanente, el centro de intereses vitales, la residencia habitual (o la morada), la nacionalidad (única excepción), y el procedimiento amistoso.

La interpretación autónoma de los términos enumerados tiene mucho que ver con la jerarquía comentada. Esto es: al ser un significado que únicamente otorga un tratado internacional y, por ende, como bien indica el artículo 3.2 del MCOCDE, el contexto no requiere que se realice un reenvío a la legislación interna, prevalecerá lo dispuesto en el CDI¹⁰ y, al ser jerárquicamente superior a la norma interna que, en nuestro caso, será respecto a lo establecido (principalmente) en el artículo 9 de la LIRPF, los tribunales nacionales tendrán que considerar este extremo a fin de no incumplir con lo establecido en el artículo 96 de la Carta Magna; aunque, no siempre se cumplirá.

Lo anterior resulta coherente con la propia finalidad del artículo 4.2 del MCOCDE: resolver un conflicto de doble residencia fiscal. Para ello, los términos a los que se aludirán tendrán que ser ajenos a los ordenamientos nacionales, pues se acude a un punto común, a un acuerdo¹¹. Y este es el propio CDI. En consecuencia, será precisa una interpretación común y ello solo se alcanzará del contenido acordado por dos partes y no, a través de acciones unilaterales como sería aplicar la Ley del IRPF¹².

En resumen, al igual que la determinación de la residencia fiscal, la interpretación de los tratados internacionales también debe seguir un orden. En primer lugar, habrá que identificar si los términos y expresiones cuentan con una expresa definición. En segundo lugar y, para el caso de que el paso anterior no se cumpla, se atenderá al contexto del CDI, pues en principio, en el momento de suscribir el CDI ambas partes estimaron que el sentido general de las disposiciones del texto ya otorgaba una adecuada solución para los posibles conflictos. En tercer lugar, y como último paso, si el contexto del tratado así lo requiere se acudirá a la legislación doméstica priorizando, claro está, la normativa fiscal a cualquier otra.

¹⁰ Como precisa PISTONE, P. (2021): "Article 15: Income from Employment", en *Global Tax Treaty Commentaries*, Global Topics, IBFD (acceso electrónico en fecha 23 de noviembre de 2023) la legislación doméstica deviene una herramienta de carácter subsidiario a la cual habrá que acudir si el CDI no ofrece una solución.

¹¹ Véase LANG, M. (2020): "Tax treaty Interpretation – A response to John Avery Jones", en *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, número 11, como uno de los máximos defensores de la interpretación autónoma.

¹² VOGEL, K. y PROKISCH, R. (1993): "General Report", *Interpretation of double taxation conventions*, IFA, Books IBFD, p. 62.

2.3. La aportación de un certificado fiscal

La determinación de la residencia fiscal de las personas físicas viene a centrar parte de su dificultad en el terreno de la prueba. En principio, cualquier medio admitido en Derecho debería ser suficiente para probar que un sujeto reside o no en España. Sin embargo, la práctica administrativa y judicial ha venido dando prioridad a la aportación de los certificados fiscales que, además, hayan sido emitidos por la autoridad fiscal competente.

El artículo 24 de la Constitución otorga a los ciudadanos el derecho a utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho para defender sus intereses. La doctrina administrativa, en ocasiones, es la que más ha restringido el precepto constitucional mencionado. Un supuesto que refleja claramente las situaciones en las que la Dirección General de Tributos (en lo sucesivo, DGT) se ha distanciado de la realidad fáctica ha sido en casos como el establecido en la Consulta V1164-10 de 19 de mayo de 2010. La DGT a pesar de que el contribuyente hubiera acreditado que se trasladó a Chile por motivos laborales junto con su familia siguió considerándole como residente fiscal en nuestro país, pues el consultante no presentó el certificado fiscal correspondiente.

Sin embargo, otras muchas Consultas de la DGT como la V3107-13 de 18 de octubre de 2013 señalan que, en caso de no poderse obtener un certificado fiscal, el contribuyente podrá aportar otro tipo de pruebas¹³. Esta posición es mucho más coherente con el artículo 24 de la Constitución, así como con la jurisprudencia del Tribunal Supremo al apostar por un análisis conjunto de las pruebas¹⁴.

Precisamente la valoración conjunta de las pruebas tendría que ser lo más coherente. La determinación de la residencia fiscal conlleva la concurrencia de numerosos vínculos: económicos, personales, patrimoniales y temporales. Cuantas más pruebas existan, tanto por la Administración como las que aporte el propio contribuyente, mayores serán, como bien manifiesta García Carretero, las probabilidades para que la Administración determine el lugar de residencia fiscal¹⁵.

Está claro que en materia probatoria la valoración conjunta será más efectiva que limitarse a la exigencia de un certificado fiscal. Sin embargo, a la hora de valorar si es o no de aplicación un CDI existe la “costumbre”, pues a mi juicio no existe un apoyo jurídico suficiente que diga lo contrario, de aplicar un CDI si hay un certificado fiscal válidamente presentado por el contribuyente que le califica como residente del Estado emisor. Al respecto, no podemos estar más de acuerdo con el juicio crítico realizado por Ribes Ribes, pues pone de manifiesto que ni los CDI ni las leyes internas españolas, con un rango suficiente para obligar en esta materia, prevén la exigencia de un certificado fiscal¹⁶. No pretendemos ahondar más en la cuestión, pero es que las únicas refe-

¹³ Certificados de empadronamiento, recibos de luz, teléfono, pago de alquileres, justificante de gastos de los hijos, entre otros.

¹⁴ STS 955/2015, de fecha 22 de febrero de 2012, núm. Recurso 477/2007, F.J 6.º

¹⁵ GARCÍA CARRETERO, B. (2006): *La residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 137-138.

¹⁶ RIBES RIBES, A. (2004): “La problemática de los certificados fiscales de residencia en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, *Quincena Fiscal*, pp. 18-23.

rencias sobre la exigibilidad de certificado fiscal se establecen por Orden Ministerial¹⁷ y, en atención a lo mencionado sobre la jerarquía normativa, no nos parece procedente que una Orden condicione la aplicación de un tratado internacional.

La opinión de la autora mencionada casa con lo planteado anteriormente sobre la necesidad de que la valoración conjunta se adopte en todos los casos. A ello hay que añadir que existen otros métodos como el intercambio de información que son útiles para comprobar si existe o no una residencia fiscal¹⁸. Estas alternativas deberían ser incluso de obligado cumplimiento para la Administración, en atención a los derechos que alega de conformidad con el artículo 105.1 LGT, teniendo en cuenta los medios de los que dispone.

Los planes anuales de control tributario que emite la Administración reflejan la ingente cantidad de herramientas que, con los avances de la digitalización, permiten identificar cualquier indicio que requiere la atención de la Administración tributaria en aras a cumplir con las obligaciones que ostentan los contribuyentes en atención al artículo 31 Constitución. Por todo ello, obligar a aportar un certificado fiscal y que el mismo sea emitido por las autoridades fiscales del Estado emisor, carece de fundamento e incluso reviste cierta arbitrariedad.

Junto con los problemas anteriores hay que añadir, como luego veremos con mayor atención, que ni los órganos judiciales ni los administrativos son competentes para valorar la validez de los certificados fiscales, pues devienen automáticamente una prueba válida y no meramente indiciaria. Esto supone un verdadero problema de seguridad jurídica ya no tanto para el contribuyente que aporta el certificado, sino más bien para los Estados y, en consecuencia, para sus arcas públicas. Pensemos que, aparte de lo indeterminado que puede llegar a ser el concepto de residencia fiscal y, por ende, que cada Estado es soberano en la determinación de los vínculos con su propio territorio, la formalidad sobre la que se documenta un certificado, en ocasiones, no demuestra ningún tipo de homogeneidad internacional, pues cada país los confecciona como desea.

Otra cosa será que ante este tipo de premisas los órganos administrativos y judiciales no atiendan a este tipo de prueba que, aunque criticable, sigue siendo válida como medio admitido en Derecho y la herramienta que da entrada a un CDI.

3. EL ORDEN DEBIDO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL: ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE FECHA 12 DE JUNIO DE 2023

Tras la explicación previa, ya disponemos de las nociones más relevantes para entender qué pasos se deben seguir para determinar la residencia fiscal de una persona física. Por ende, podremos identificar qué errores han cometido ciertos órganos administrativos y judiciales a la hora de resolver este tipo de conflictos. Para ello, tomaremos de referencia la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de junio de 2023.

¹⁷ En concreto por la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre.

¹⁸ DOURADO, A. P. (2018): "Portugal: Artists' and Sportsmen's Income", en Lang, Michael, et al (Eds.): *Tax Treaty Case Law around the Globe 2017*, Linde (Versión electrónica).

3.1. Supuesto de hecho

Los hechos se inician con la interposición de una reclamación económico-administrativa (en lo sucesivo, REA) contra un acuerdo de liquidación emitido por la Inspección Regional de Las Palmas respecto de los ejercicios 2008 a 2010 del IRPF. El recurrente, con doble nacionalidad marroquí y estadounidense, es un asesor financiero, soltero y sin hijos.

El motivo de la REA radica en que la Inspección de Las Palmas estimó que el recurrente era residente fiscal en España en base a la circunstancia establecida en el artículo 9.1.b) de la LIRPF: esto es, por tener en España el núcleo principal o la base de su actividades o intereses económicos.

La base de esta circunstancia proviene de la aportación de una serie de pruebas por parte de la Administración en contraste con las presentadas por el recurrente. En Marruecos contaba con una vivienda, una cuenta bancaria y en el expediente no había acreditación de gastos por suministros. También se presentó un documento que, en palabras del recurrente, era un certificado fiscal, pero el mismo adolecía de defectos de forma al no haberse emitido por las autoridades fiscales marroquíes.

Por su parte, la Administración, identificó en suelo español cuatro viviendas, una serie de suministros, vehículos de alto valor económico, titularidades de cuentas bancarias con movimientos significativos, y el registro del sujeto en el padrón de un municipio de Gran Canaria.

A la par, el recurrente también intentó alegar su residencia en EE. UU., por la misma circunstancia, lo intereses económicos y patrimoniales. Para ello, aportó declaraciones de la renta presentadas en el *Income Tax Return* respecto de los ejercicios objeto de comprobación, un pasaporte, tarjetas VISA y un carné de conducir. Sobre estas últimas aportaciones, Inspección consideró que no tenían un peso suficiente: a modo de ejemplo, alegó la Administración que las declaraciones presentadas no mostraban ingreso alguno en territorio norte americano, o que las tarjetas VISA no eran más que unas copias de las mismas y no, de los movimientos. La misma conclusión respecto a las pruebas para acreditar la residencia fiscal en Marruecos, no hay constancia de intereses económicos que concluyan su residencia en él.

Como señalamos, todo ello fue objeto de una REA que fue estudiada por el TEAC. El recurrente alegó que no era residente fiscal en España al no concurrir los supuestos a los que hacía alusión la inspección canaria. Además, indicó el recurrente, la administración canaria no probó que obtuviera rentas en España, o que gestionase negocios en tal lugar, sin que los inmuebles puedan considerarse inversiones, pues están destinados al ocio familiar.

El TEAC acabó desestimando, de nuevo, las alegaciones del recurrente. En consecuencia, éste interpuso un recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional. Los motivos de rechazar la REA se resumen en una falta de prueba que acredite que el sujeto tiene sus intereses económicos o patrimoniales en alguno de los territorios mencionados. Por ese motivo, no se aplicó los CDI suscritos con ambos Estados, pues para ello habría que alegar motivos suficientes, a pesar de que el contribuyente presentase, para el caso de EE. UU., un certificado fiscal emitido

por las autoridades fiscales competentes; a diferencia de lo que sucedió con el emitido en Marruecos.

Adelantamos que la Audiencia Nacional desestimó el recurso contencioso administrativo presentado a través de unos argumentos prácticamente idénticos a los de la Administración y los del TEAC, es decir, no ha lugar la aplicación del CDI, en concreto, con el suscrito entre EE. UU. y España, pues el certificado fiscal presentado no es una prueba prioritaria sobre el resto de las esgrimidas en el proceso. En consecuencia, al no acreditarse una posible residencia en EE. UU., no son de aplicación las reglas de desempate contenidas en el artículo 4.2. del CDI en línea a lo establecido en el Modelo de Convenio de la OCDE.

Seguidamente ahondaremos en algunos argumentos para demostrar que los tribunales de instancia erraron en sus consideraciones.

3.2. La posición del Tribunal Supremo: la preferencia del CDI sobre la ley interna española

Los hechos esgrimidos en el punto anterior, nos lleva a diferenciar dos posiciones del asunto objeto de nuestro examen: por un lado, la esgrimida por el recurrente y el Tribunal Supremo y, por otro lado, la posición de los tribunales de instancia, del TEAC y de la administración tributaria canaria. La discordia entre ambas posiciones se centrará en determinar si el certificado fiscal emitido por EE. UU., conlleva atender al CDI directamente o, por el contrario, deviene una prueba más y, si no es concluyente, podría implicar la aplicación de la LIRPF (ley interna).

Los tribunales de instancia consideraron que no era aplicable el CDI, pues no estiman suficiente el certificado fiscal presentado¹⁹. Lo justifican valorando la forma en que se emite, y la conclusión alcanzada es que tales documentos se otorgan por el mero hecho de disponer de la nacionalidad estadounidense y, por ende, no es posible otorgar a dicha prueba un valor prioritario respecto al resto de material aportado. Más aún cuando el conjunto de las pruebas desplaza la mayor parte de los intereses económicos y patrimoniales al territorio español.

Lo anterior ha sido criticado por el Tribunal Supremo. Por varios motivos. El primero, por el hecho de que los órganos administrativos y judiciales españoles no son competentes para valorar la legalidad de un certificado fiscal emitido por las autoridades fiscales competentes de un Estado. Tal y como señalamos anteriormente, los Estados disponen de plena independencia para configurar los certificados fiscales en base a unas circunstancias concretadas en sus leyes domésticas. El artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE dispone, como ya se indicó, que el concepto de residencia fiscal se desarrollará por la legislación doméstica de cada territorio. Es

¹⁹ Una respuesta incomprensible si atendemos a que el TEAC, en algunas de sus resoluciones, ha resuelto que ante la presentación de un certificado fiscal hay que acudir a la fuente normativa correspondiente. Esto es: al CDI. Véase, por ejemplo, la Resolución del TEAC de fecha 19 de diciembre de 1997 en la que se indica que: “en el supuesto aquí planteado, y así lo reconoce la Inspección, al haber presentado el contribuyente un certificado de residencia en Suiza, emitido por las autoridades fiscales suizas, y en el que expresamente se manifiesta que la persona en cuestión es residente en Suiza en el sentido del Convenio de Doble Imposición entre España y aquel país, ha de acudirse como fuente normativa al expresado Convenio firmado entre ambos países el 25 de abril de 1966”.

por lo cual que ningún órgano es competente para dictaminar si lo considerado por otro Estado es válido o no. Reiteremos que este aspecto es una cuestión interna y no, convencional (o internacional).

Al haber juzgado la Audiencia Nacional (y el resto de los órganos de instancia) que el certificado no es una prueba plena, sino más bien indiciaria, no aplicaron el tratado internacional. Este hecho da paso al segundo motivo esgrimido por el Tribunal Supremo: la jerarquía de las fuentes vinculada a la labor interpretativa.

La Sala del Supremo señaló que cuando un certificado fiscal es emitido conforme al CDI suscrito tal y como se disponía en el propio certificado prestado por el recurrente, no es valorable la no aplicación directa del CDI. En el momento en que se dispone de esta prueba, el tratado internacional debe considerarse y, por ende, entrará en juego el artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, por medio del cual se enumeran una serie de circunstancias que determinan en cuál de los dos Estados el sujeto ostenta mayores vínculos. Para ello, se atiende a la vivienda permanente, al centro de intereses vitales, a la residencia habitual (o morada), a la nacionalidad y al procedimiento amistoso.

Al no acudir a estas reglas, por haber realizado una incorrecta valoración de la prueba y, una indebida interpretación, se produce una vulneración del artículo 96 de la Constitución, así como todos los preceptos indicados cuando expusimos el tema de la jerarquía de fuentes en materia tributaria. Este tipo de conducta tomada por los tribunales de instancia incumplió con el objetivo primordial de cualquier tratado internacional: evitar las acciones unilaterales.

En materia de residencia fiscal, como señalamos, es crucial la prueba. En el instante en que se aporta una prueba como un certificado fiscal conforme a un CDI dicho texto no puede tener un papel secundario. A pesar de que esta figura no se halle armonizada y sea desarrollada a nivel interno, cuando nos encontramos ante dos Estados que reclaman la residencia fiscal de un mismo sujeto, la única posibilidad de resolver el asunto es acudir a los términos y expresiones construidas a nivel convencional, es decir, configuradas de forma autónoma y en base a un acuerdo suscrito por dos Estados.

Por último y, como tercer motivo al que se refirió el Tribunal Supremo, debemos referirnos a las consecuencias de atender a expresiones nacionales para solucionar el conflicto de doble residencia; en lugar de haber acudido a lo establecido en el artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE. En concreto, el Tribunal Supremo se refirió a la circunstancia del artículo 9.1.b) de la LIRPF, sobre el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos y las limitaciones que esta provoca respecto a la expresión establecida en el artículo 4.2.a) del MCOCDE, el centro de intereses vitales.

Como indicamos, el supuesto de hecho de la sentencia se ha basado en determinar el lugar donde radican los intereses económicos y patrimoniales, pues el criterio de la permanencia quedó descartado sin debate alguno. Sobre esta cuestión cabe señalar que la expresión convencional es mucho más amplia que la circunstancia prevista en nuestra LIRPF. El motivo radica en que el centro de intereses vitales también tiene en cuenta los vínculos personales del sujeto. De modo

que, si a la negación de acudir al CDI le añadimos que la expresión dispuesta en la LIRPF es mucho más limitada que la del centro intereses vitales y, además, los tribunales de instancia han dado mayor prioridad al patrimonio que al conjunto de intereses (lo cual también conlleva tener en cuenta las rentas) lleva a concluir que los tribunales de instancia han limitado en exceso las posibles soluciones que ofrece un CDI.

4. REFLEXIONES FINALES

La resolución de los conflictos de doble residencia fiscal debe realizarse cumpliendo con un orden debido. Partiendo de principios tan elementales como el de jerarquía de fuentes en materia tributaria, los tribunales deben considerar que, ante la presencia de un tratado internacional, como bien son los CDI, su aplicación, posiblemente, será prioritaria.

A pesar del valor normativo del que gozan los CDI, si de las pruebas aportadas por las partes no se acredita la existencia de otra posible residencia fiscal, no será coherente aplicar el tratado internacional, por el simple hecho de que no habrá conflicto alguno. Sin embargo, como ha sucedido en el caso examinado en este trabajo, el contribuyente aportó un certificado fiscal emitido conforme a un CDI. El paso siguiente debe ser acudir al tratado para valorar qué solución ofrecen las reglas convencionales establecidas, usualmente, en el artículo 4.2 de los CDI (en línea al Modelo de Convenio de la OCDE).

Los tribunales de instancia del caso expuesto en este artículo, aparte de incumplir con la jerarquía de fuentes en materia tributaria, han considerado, de forma unilateral, que un asunto puramente convencional se resuelva atendiendo en exclusiva al sentido que otorga nuestra LIRPF y, en consecuencia, en base a la interpretación de una de las partes intervinientes en el caso. La posición de EE. UU. se ha visto totalmente vulnerada al no haber recurrido al acuerdo suscrito entre este país y España. Un problema que debería quedar totalmente aclarado tras la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de junio de 2023 en vistas a que, con el paso de tiempo, y por la influencia de la globalización, las operaciones conflictivas serán cada vez más dependientes de los CDI.

Bibliografía

- BERETTA, G. (2018): "Mobility of Individuals after BEPS: The Persistent Conflict between Jurisdictions", *Bulletin for International Taxation*, pp. 439-449.
- DOURADO, A. P. (2018): "Portugal: Artistes' and Sportsmen's Income", en Lang, Michael, et al (Eds.): *Tax Treaty Case Law around the Globe 2017*, Linde (Versión electrónica).
- GARCÍA CARRETERO, B. (2006): *La residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- LANG, M. (2020): "Tax treaty Interpretation – A response to John Avery Jones", en *Bulletin for International Taxation*, volume 74, núm. 11, Journal Articles & Opinion Pieces, IBFD, pp. 660-668.
- NIESTEN, H. (2018): "Revisiting the Fiscal and Social Security Status of Highly: Mobile Workers in the Road and Railway Transportation: *Quo Vadis?*", *Intertax*, volume 46, Issue 11, pp. 836-855.

PISTONE, P. (2021): "Article 15: Income from Employment", en *Global Tax Treaty Commentaries*, Global Topics, IBFD (acceso electrónico).

REIMER, E. (1999): "Interpretation of Tax Treaties", *European Taxation*, vol. 39, num. 12, pp. 458-474.

RIBES RIBES, A. (2004): "La problemática de los certificados fiscales de residencia en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes", *Quincena Fiscal*, pp. 11-23.

SOLER ROCH, M. T. (2019): "Los retos tributarios del siglo XXI", *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 183 (Versión electrónica Aranzadi [BIB 2019/8152]).

VOGEL, K. y PROKISCH, R. G. (1993): "General Report", *Interpretation of double taxation conventions*, IFA, Books IBFD.

CAPÍTULO 7

LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS Y LA CONSECUENTE PÉRDIDA DE GARANTÍAS PARA LOS CONTRIBUYENTES*

YERAY VILLEGAS ÁLMAGRO

Universidad de Málaga

1. Introducción y estado actual de la cuestión. 2. La autoliquidación rectificativa. 2.1. Análisis del marco normativo. 2.2. Algunas implicaciones para el contribuyente. 2.3. La pérdida de garantías. 3. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: La entrada en vigor de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, ha despertado numerosas inquietudes en la doctrina. La introducción de la “autoliquidación rectificativa”, como instrumento para rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones previas pone fin al tradicional esquema dual, en el que las autoliquidaciones complementarias y el procedimiento de rectificación servían de medio, según en quién recayera el perjuicio causado por la autoliquidación inicial, para ello.

El presente estudio parte de la naturaleza de esta figura, superada por la doctrina desde tiempo atrás, con el fin de plantear las posibles implicaciones que esta trae consigo en torno a los derechos y garantías de los contribuyentes, cuyo menoscabo se ha convertido en una constante del legislador en el ámbito tributario. Se pone, por tanto, de manifiesto la necesidad de reforzar algunas de las garantías ya existentes, así como de introducir nuevos derechos, al objeto de otorgarle a los contribuyentes una mayor y mejor protección.

PALABRAS CLAVE: autoliquidación rectificativa, derechos y garantías, impugnabilidad, sistema tributario.

ABSTRACT: The entry into force of Law 13/2023 of 24 May has raised numerous concerns in the doctrine. The introduction of the "rectifying self-assessment", as an instrument for rectifying, completing or modifying previous self-assessments, puts an end to the traditional dual scheme, in which the complementary self-assessments and the rectification procedure served as a means, depending on who was responsible for the damage caused by the initial self-assessment, for this purpose.

This study is based on the nature of this figure, which has long been overcome by the doctrine, in order to raise the possible implications that it brings with it in terms of taxpayers' rights and guarantees, the undermining of which has become a constant feature of the legislator in the field of taxation. This highlights the need to reinforce some of the existing guarantees, as well as to introduce new rights, in order to provide taxpayers with greater and better protection.

KEYWORDS: self-assessment rectification, rights and guarantees, challengeability, tax system.

* Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación “La protección de los derechos y garantías de los contribuyentes ante el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria” (PID2022-1366380B-I00) concedido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, cuyo IP es el Prof. Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo.

1. INTRODUCCIÓN Y ESTADO ACTUAL DE LA CUESTIÓN

Las autoliquidaciones se erigen hoy como uno de los pilares sobre los que se sustenta el sistema tributario español, a diferencia de otros, como por ejemplo el alemán, en el que son residuales. Como se expondrá más adelante, la naturaleza de estas ha sido el centro del debate doctrinal, ya superado; no por ello irrelevante, ya que determina –entre otras cuestiones– las consecuencias jurídicas de figuras y procedimientos que giran a su alrededor.

El objetivo de este trabajo es analizar las nuevas “autoliquidaciones rectificativas” introducidas por la Ley 13/2023, de 24 de mayo, como sistema único para la corrección de las autoliquidaciones, que hasta ahora podía denominarse como dual, dada la existencia de autoliquidaciones complementarias y solicitudes de rectificación de autoliquidación, según el resultado de las iniciales constituyera un perjuicio para la Hacienda Pública o para el interés del propio contribuyente.

No obstante, vaya por delante que, como escribió uno de los máximos exponentes de nuestra doctrina patria, “quedarán sin examinar aspectos de gran trascendencia y de relevante interés doctrinal o científico, pues sólo me propongo distinguir”¹ las posibles consecuencias jurídicas, sobre todo en el seno de la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes, que esta nueva figura tributaria trae consigo.

Ahora bien, para alcanzar conclusiones –que han de ser consideradas preliminares por la novedad del tema tratado–, resulta esencial un breve recorrido por los conceptos y fundamentos que llevaron hasta el conocido procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, con el fin de comprender hacia dónde conducen las “autoliquidaciones rectificativas”.

Dicho esto, la génesis del sistema de autoliquidaciones es relativamente reciente. Esto provocó, entre otras cosas, un cambio radical del modelo de sistema tributario consolidado en España durante varias décadas, hasta el punto de abrirse un debate conceptual sobre la propia naturaleza de aquellas y las implicaciones fiscales que traían consigo para los obligados tributarios.

Hoy, el artículo 120.1 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), define las autoliquidaciones como aquellas “declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por si mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar”.

Lo cierto es que, esta definición es tan reciente como lo es la propia LGT, pues hasta entonces, como apunta Hinojosa Torralvo, el propio instituto tributario no tenía “definición precisa ni imprecisa” en la LGT, de modo que la doctrina tuvo que elaborarla “al objeto de cubrir la orfandad normativa”².

¹ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1979): “La devolución de ingresos indebidos: puntualizaciones”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 21, p. 119.

² Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J. J. (1995): *La autoliquidación en materia tributaria*, inédito, p. 57.

No así la propia figura que, en palabras de Martín Delgado, no es más que una manifestación del complejo fenómeno que la evolución de nuestro sistema tributario trajo consigo, más allá de “una simple atribución de deberes a los contribuyentes”. Para el autor, resulta preciso señalar que “la doctrina ha utilizado el término «autoliquidación» para referirse *brevitatis causa*, a la declaración-autoliquidación”, de modo que estas “son aquellas declaraciones tributarias a las que se acompañan la realización de las operaciones de cuantificación de las deudas (tributarias) correspondientes a los hechos declarados”³.

Por su parte, Sainz de Bujanda la consideró “un tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que éste no se limita a comunicar a las oficinas gestoras de la Hacienda Pública la realización del hecho imponible y los elementos necesarios para que la Administración determine la cuantía de la deuda, sino que lleva a cabo por sí mismo esa fijación de la suma debida, lo que le permite proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto de liquidación”⁴.

Así las cosas, no puede negarse “la inversión de los papeles a desarrollar” que supuso, en palabras de Fernández Pavés, la autoliquidación. Y es que, desde ese momento, era el ciudadano quien debía “conocer, interpretar y aplicar las normas tributarias”⁵. De este modo, como quiera que fuere, “el actual sistema de gestión confía y encomienda muchas de las tradicionales tareas liquidatorias administrativas al particular [...], quedando la Administración en posición de retaguardia vigilando las incursiones de los sujetos pasivos en contra de los numerosos deberes jurídico-tributarios”⁶.

Aunque se trate de una cuestión ampliamente superada por la doctrina, conviene hacer algunas apreciaciones en relación con la naturaleza jurídica de esta figura, porque, como se ha dicho, de ellas resultarán las conclusiones de este trabajo.

Antes de llevar a cabo las referidas apreciaciones, baste señalar la basculación de posiciones – naturaleza de actos administrativos, actuaciones particulares por delegación administrativa, entre otras – a las que el profesor Eserverri se refiere en uno de sus trabajos, como manifestación de la dificultad que este tema entraña. No obstante, vaya por delante que, a juicio del autor –y de la mayor parte de la doctrina–, “debe quedar fuera de toda duda [...] que nos hallamos ante verdaderas liquidaciones tributarias”⁷.

³ Cfr. MARTÍN DELGADO, J. M. (1983): “Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias”, *Hacienda Pública Española*, vol. 84, pp. 14 y 40.

⁴ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. (1982): *Lecciones de Derecho financiero* (2ª ed). Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, p. 285.

⁵ Cfr. FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. (1995): *La autoliquidación tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, pp. 15-16.

⁶ Cfr. GARCÍA PRATS, F. A. (1993): “La devolución de ingresos indebidos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 78, p. 249.

⁷ Cfr. ESEVERRI, E. (1983): “Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, p. 97.

En primer lugar, debe recordarse que la autoliquidación “pertenece al ámbito de los deberes de colaboración”, como señala Agurcia Valencia. De este modo, “el contribuyente colabora con la Administración en la gestión de los ingresos públicos presentando una declaración”, por la que pone “en conocimiento de dicha Administración” la realización de “un hecho imponible y los elementos determinantes del mismo, al mismo tiempo [que] procede al cálculo aritmético de su deuda tributaria”, con el fin de efectuar el ingreso de la misma “sin necesidad de que la Administración comunique al contribuyente ningún acto administrativo de liquidación”⁸.

Y, en segundo lugar –consecuencia de lo anterior–, que no puede tratarse de un acto administrativo, pues no puede partirse sino de los fundamentos del Derecho Administrativo, para concluir, como lo hacen García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, que sólo puede tener tal consideración “la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria”⁹.

Línea doctrinal esta que, además, fue seguida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de junio de 1977, al sostener, en relación con las autoliquidaciones, que “su proceder no origina actos administrativos, en cuanto éstos entrañan una declaración soberana de la Administración, que en modo alguno puede transferirse al contribuyente so pena de provocar considerables contradicciones tanto en el orden estricto de la técnica jurídica como [...] en el de la política fiscal”¹⁰.

Con todo, el profesor Hinojosa Torralvo define la autoliquidación como “un acto de los sujetos pasivos u obligados tributarios realizado en cumplimiento de una ley, de una estructura y contenido complejos, en virtud del cual aquellos colaboran y participan de modo reglado en la aplicación de los tributos, manifestándose sobre la existencia y cuantía de una obligación de naturaleza tributaria mediante la declaración de los hechos imponibles y demás datos con trascendencia tributaria necesarios para la aplicación de las normas establecidas en orden a la cuantificación de la deuda y, en su caso, procediendo al cumplimiento a través del ingreso”¹¹.

Uno de los principales motivos que la doctrina advirtió en la generalización de las autoliquidaciones fue la creciente necesidad recaudatoria que, en palabras de Martín Delgado, obliga a “extender la obligación de contribuir [...] a individuos tradicionalmente ajenos a la misma”. Surge así “un despertar de la sensibilidad social ante el ejercicio del poder tributario y se inicia un cambio en las orientaciones «científicas»”, de modo que, se produce un “cambio de la relación tributaria como relación de fuerza o de poder a su consideración como relación jurídica”. *Lato sensu*, “los esfuerzos de la doctrina se dirigen a definir y reforzar las garantías del ciudadano en ese vínculo”, cobrando especial relevancia en estas construcciones “el significado negativo del principio de legalidad”¹².

⁸ Cfr. AGURCIA VALENCIA, G. A. (1986): *Las autoliquidaciones tributarias*, ProQuest Dissertations Publishing, Universidad Complutense de Madrid, pp. 187-188.

⁹ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ, T. R. (1984): *Curso de derecho administrativo*, Tomo I (4ªed., reimp. revisada), Civitas, Madrid, p. 504.

¹⁰ STS de 16 de junio de 1977, considerando 2.º.

¹¹ Cfr. HINOJOSA TORRALVO, *op. cit.*, p. 120.

¹² Cfr. MARTÍN DELGADO, *op. cit.*, pp. 15-16.

Por otro lado, a partir de esa “nueva conformación del Derecho tributario «material», los tributos se hacen mucho más difíciles de gestionar, liquidar o administrar”, por lo que, como expone el profesor Martín Delgado, “ya no basta con modificar el aparato metodológico”, sino que se hace necesaria “una revisión profunda del entendimiento tradicional” de aquel y “las modificaciones alcanzan por igual al «Derecho tributario formal» y al conjunto de potestades que se atribuyen a la Administración para la aplicación de los tributos”. Esto se verá, sin duda, traducido en un cambio del sistema tributario, toda vez que “ya no es suficiente con una Administración de control”. Para ello, se requerirán, en palabras del citado profesor, “complejos mecanismos para la aplicación de unos tributos que son también esencialmente complejos”¹³.

Bajo esta nueva perspectiva del sistema tributario, entendemos que debe ser estudiada la figura de la autoliquidación, cuya generalización se justificó en “razones tales como, la agilidad que infunden en el desarrollo del procedimiento de liquidación; la simplificación que supone en el mismo por cuanto el contribuyente ingresa el importe de la deuda tributaria sin que medie una liquidación de los órganos de gestión; y cualesquiera otras motivaciones similares” que, a juicio de Eseverri, “no dejan de ser razones mediatas que encuentran su fundamento último en el más depurado criterio de justicia que va aprehendiendo nuestro sistema tributario y cuyo máximo exponente debe hallarse en esa necesaria colaboración entre el administrado y la Administración”¹⁴.

De este modo, “como consecuencia de ese proceso de cambio que ya se ha descrito y al que hemos aludido con reiteración, el sistema tributario se «acerca» al contribuyente, que ve incrementado día a día sus deberes fiscales y su participación en el proceso aplicativo de los tributos”, como apunta Martín Delgado. En este sentido, “lo que en un principio sólo fue un deber limitado de realizar determinadas declaraciones tributarias se va a convertir en un deber generalizado para casi todos los impuestos”¹⁵. Lo anterior desemboca en un reconocimiento de la autoliquidación no sólo como deber de colaboración con la Hacienda Pública, sino también “como instrumento de participación de los ciudadanos en las tareas de gestión tributaria, que antes eran exclusivamente propias de la Administración”¹⁶.

Así pues, a través de un señero trabajo de la doctrina más autorizada –del que se ha tratado de dar cuenta, aunque de forma muy sintética–, parece plausible considerar que los factores expuestos por gran parte de aquella –complejidad de los hechos imponible y de las operaciones de cuantificación, multiplicación de las obligaciones tributarias, escasos medios materiales y personales, imperiosas necesidades recaudatorias, consolidación de una mejor conciencia tributaria y fracaso de la colaboración social en la gestión tributaria con las reformas de 1957 y 1964, entre otros¹⁷– fueron, como escribe el profesor Hinojosa Torralvo “un caldo de cultivo propicio para la tan reiterada generalización de las autoliquidaciones”¹⁸.

¹³ *Ibid.*, p. 20.

¹⁴ Cfr. ESEVERRI, E. (1983): “Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones”, *op. cit.*, p. 96.

¹⁵ Cfr. MARTÍN DELGADO, *op. cit.*, p. 28.

¹⁶ Cfr. HINOJOSA TORRALVO, *op. cit.*, p. 137.

¹⁷ Cfr. MARTÍN DELGADO, *op. cit.*, p. 33.

¹⁸ Cfr. HINOJOSA TORRALVO, *op. cit.*, p. 366.

De todo lo anterior, no puede más que desprenderse que las referidas necesidades sientan las bases de las modificaciones en las que la figura de la autoliquidación se verá envuelta. Tanto es así, que llegan a contraponerse, de un lado, la necesaria protección del interés público y la garantía del buen funcionamiento de la Administración pública, frente a los derechos y garantías fundamentales del administrado. Y es que, se deja en manos del contribuyente la operación de la autoliquidación.

2. LA AUTOLIQUIDACIÓN RECTIFICATIVA

2.1. Análisis del marco normativo

Los supuestos en que cabe rectificar una autoliquidación son *grosso modo* dos. Como exponen Juan Lozano *et al.*, “de un lado, en aquellos casos en que [el contribuyente] padece, en su ejercicio, un error de hecho o de derecho, al formular su autoliquidación” y “de otro lado, en los supuestos en los que el obligado tributario sostiene una interpretación divergente a la mantenida por la Administración tributaria, pero, por temor a incurrir en una conducta que pudiera calificarse como infracción, formula la autoliquidación, también en su perjuicio, según la doctrina administrativa”¹⁹.

Esto condujo al legislador a construir un sistema dual de rectificaciones, de modo que, si el contribuyente consideraba que una autoliquidación había perjudicado sus intereses legítimos, podría instar, en virtud del artículo 120.3 LGT, la oportuna rectificación de la autoliquidación inicial. En caso contrario, si el perjuicio era para la Hacienda Pública, se presentaría una autoliquidación complementaria ex artículo 122 LGT. Sin embargo, este consolidado sistema, al que se tardó en llegar varias décadas, por los debates –entre otras cuestiones– sobre la propia naturaleza de la autoliquidación y su impugnación, se ha visto agitado por las nuevas modificaciones legislativas.

La Ley 13/2023, de 24 de mayo, añade ahora que “cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo”, para lo que se utilizará “el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad”.

Para analizar este concepto aparentemente nuevo, aunque no así en otros ordenamientos jurídicos, como por ejemplo el alemán, donde se utiliza esta figura para rectificar en perjuicio del obligado tributario –similar a las autoliquidaciones complementarias– pero no al revés²⁰, hay que partir de lo que es: una autoliquidación. En este sentido, por razones de economía literaria y por

¹⁹ Cfr. JUAN LOZANO, A. M., GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2005): “Estudio preliminar: la aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria”, en AA.VV., *La aplicación de los tributos en la nueva Ley general tributaria (Documento)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 45-46.

²⁰ Vid. sobre esta cuestión el estudio realizado por SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. (2014): “Las autoliquidaciones rectificativas en el Derecho tributario alemán”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 161, pp. 185-222.

no incurrir en reiteraciones, nos remitimos al primer epígrafe, pues son los cimientos, al fin y a la postre, de esta *vieja* figura.

En palabras del ejecutivo, el proyecto de Real Decreto supone “la posibilidad de implantación de un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones, mediante la nueva figura [...] que sustituya al actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación de autoliquidaciones, en aquellos tributos en que su normativa reglamentaria expresamente lo prevea”²¹.

Esta reforma implicaría, por ende, modificar reglamento por reglamento. Así lo recoge el proyecto:

- Disposición final tercera. *Modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre*. En concreto, se introduce un nuevo artículo 74 bis, que lleva por rúbrica “autoliquidaciones rectificativas”.
- Disposición final cuarta. *Modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo*. Se modifica, concretamente, el artículo 67 bis “Rectificación de autoliquidaciones” y queda redactado como artículo 67 bis “Autoliquidaciones rectificativas”.
- Disposición final quinta. *Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio*. Se introduce, en concreto, un nuevo artículo 59 bis, que lleva por rúbrica “Autoliquidaciones rectificativas”.
- Disposición final sexta. *Modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio*. En la misma línea que las anteriores disposiciones, se introducen tres nuevos artículos –44 bis, 140 bis y 147 bis–, relativos a las “Autoliquidaciones rectificativas” en los impuestos especiales de fabricación, el impuesto especial sobre el carbón y el impuesto especial sobre la electricidad, respectivamente.
- Disposición final séptima. *Modificación del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto*. Se introduce un nuevo artículo 3 bis, rubricado también, al igual que todos los que preceden, “Autoliquidaciones rectificativas”.

Lo cierto es que, la doctrina ha convenido en que es el artículo 74 bis del Reglamento del IVA el que desarrolla en mayor profundidad esta nueva figura. En otras palabras, creemos que esta

²¹ Vid. documento sometido a trámite de información pública el día 9 de junio de 2023 sobre el proyecto de Real Decreto por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas y se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, que modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

disposición final que modifica el referido Reglamento sienta, en realidad, las bases de todas las siguientes, lo que resulta lógico si se tiene en cuenta el orden dispuesto por el proyecto de Real Decreto presentado.

Ahora “los contribuyentes deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas” en los impuestos que así se prevea “mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo de declaración aprobado por la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública”, señala el tenor literal de la nueva norma. No obstante, quedaría exento de aplicarse este nuevo *procedimiento* a las rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios a las que se refiere el artículo 129 del RGGI.

En otros términos, la autoliquidación rectificativa “podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad”, en particular, “cuando [...] resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada”, así como en aquellos casos en los que “resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa”.

En este último caso, “se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la [LGT]”. Por último, se presentará la autoliquidación rectificativa “cuando resulte una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no [...] una cantidad a devolver”.

Se trata, por tanto, de un verdadero cambio *procedimental* para los casos en que sea necesario modificar o completar la autoliquidación inicialmente presentada. Y es que, como se desprende de la citada normativa, en vigor desde el pasado 26 de mayo, desaparece el sistema dual conocido hasta ahora –autoliquidación complementaria y procedimiento de rectificación de autoliquidaciones– y queda sustituido por la figura de la autoliquidación rectificativa en los casos previstos reglamentariamente.

Aunque se requiere su adaptación por la normativa propia de cada tributo, como indica el texto legal, esta modificación legislativa no ha pasado desapercibida; todo lo contrario. La nueva figura ha despertado numerosas inquietudes en un sector doctrinal, que –como analizaremos a continuación– advierte del peligro que supone para los derechos y garantías de los contribuyentes un deficiente desarrollo normativo de la misma, entre otras cuestiones por su propia naturaleza y las consecuencias jurídicas que esta lleva implícita consigo.

2.2. Algunas implicaciones para el contribuyente

La AEAT en su página web señala que “cuando se complete esta regulación nos encontraremos con una forma más sencilla e intuitiva de rectificar los errores que perjudican al ciudadano, que convivirá con las autoliquidaciones complementarias [...], pero ambas figuras (rectificativas y complementarias) tendrán un funcionamiento esencialmente idéntico, lo que facilitará su comprensión y uso por parte de los ciudadanos”.

Sin embargo, no podemos compartir esta perspectiva favorable. Y es que, como pone de manifiesto un sector doctrinal, si bien es cierto que *a priori* puede hablarse de una presunta reducción de cargas²², no lo es menos que ello puede acercarnos “a un terreno donde puede resultar fácil para la Administración dictar devoluciones «a ciegas» para, seguidamente abrir expedientes de comprobación y regularizar²³, lo que trae consigo una mayor posibilidad de imponer sanciones, debido –como venimos poniendo de relieve– a la propia naturaleza de la autoliquidación, para la que la Administración se reserva las potestades de investigación y comprobación.

Llegados a este punto, no debe ignorarse que “ese desplazamiento del centro de gravedad del derecho tributario hacia los comportamientos de los contribuyentes” se ve traducido en un agravamiento de la posición subjetiva de aquellos, que ha pasado de catalogarse como pasiva –y en la que determinados datos sobre la situación tributaria en los que la administración centraba su actividad liquidadora, “a una posición activa de intervención tal que en la inmensa mayoría de los casos las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes van a convertirse en liquidaciones definitivas por el transcurso del tiempo y la prescripción de la acción administrativa de liquidación”²⁴.

Así las cosas, el contribuyente ve ahora su posición más agravada aún, toda vez que “se le priva del derecho a equivocarse porque, en tal caso, le devolverán y, seguidamente, le podrán sancionar de resultas de un procedimiento de comprobación”²⁵, a diferencia de lo que ocurría con el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones que, por su propia naturaleza, se constituía como *petitum*, con el fin de que la Administración se pronunciara, tras la oportuna comprobación, mediante resolución, sin poder regularizar la situación tributaria del contribuyente ya comprobada a partir de dicha solicitud.

En otro orden de cosas –y volviendo al tema de su naturaleza–, baste remitirnos al *procedimiento de rectificación* y recordar el necesario cumplimiento de unos trámites esenciales en este tipo de procedimientos. No puede obviarse que esta transformación de un procedimiento, que era iniciado por solicitud y terminado por resolución, en una autoliquidación, imposibilita *a priori* la aportación de documentación acreditativa de la pretensión. Aspecto este que, de hecho, no se encuentra previsto por la normativa y que, atendiendo al tenor literal de los nuevos artículos, no sería posible, salvo que se modificaran los modelos normalizados que hasta ahora conocemos.

Es por ello que, los miembros de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) proponen, por un lado, el reconocimiento legal del contribuyente a la posibilidad de aportar la referida documentación y, de otro, la modificación del Reglamento del Régimen Sancionador, con el fin de impedir el inicio de “un expediente sancionador por las magnitudes afectadas [...] que procedan de las autoliquidaciones rectificativas”²⁶.

²² Vid. entrada sobre las autoliquidaciones rectificativas en el sitio web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/2023/Autoliquidaciones_rectificativas.html [último acceso: 6/12/2023].

²³ Vid. AEDAF (2023): *Observaciones al proyecto del desarrollo reglamentario de la autoliquidación rectificativa*, p. 4.

²⁴ Cfr. MARTÍN DELGADO, *op. cit.*, pp. 57, 58 y 63.

²⁵ Vid. AEDAF, *op. cit.*, p. 5.

²⁶ *Ibid.*

En el mismo sentido se expresa García Novoa, que aboga por incluir en la normativa de desarrollo la posibilidad de aportar los fundamentos de derecho en que el obligado tributario basa su discrepancia y las pruebas que lo acreditan, lo que excluiría la sanción. Algo que la memoria del proyecto no sólo no rechaza, sino que lo adereza bajo el paraguas de la “simplificación de trámites”, al argumentar que “se reducirán las cargas administrativas porque el contribuyente no va a tener la obligación de presentar documentación acreditativa de su pretensión”²⁷.

2.3. La pérdida de garantías

La merma de los derechos y garantías viene siendo en los últimos tiempos una constante en el sistema de relaciones jurídico-tributarias. En este sentido, la decisión del Tribunal Constitucional (TC) en su sentencia 182/2021, de 26 de octubre, relativa al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTN), que *lato sensu* imposibilitó la impugnación de aquellas liquidaciones provisionales o definitivas que a la fecha de dictarse la sentencia no hubieran sido impugnadas, así como de aquellas autoliquidaciones cuya rectificación no hubiera sido solicitada ex artículo 120.3 de la LGT, es prueba de ello.

Posteriormente, la STS 3100/2023, de 12 de julio, ha reconocido que “ante tal estado de cosas, una sentencia prospectiva como la que nos ocupa [en referencia a la STS 182/2021 que acabamos de analizar], con los múltiples problemas jurídicos que plantean, en detrimento de la certeza y seguridad jurídica que debe guiar las relaciones entre el contribuyente y la Hacienda Pública, a nuestro modo de ver, sólo puede tener como apoyo intereses públicos de mayor protección, aun cuando no se recojan expresamente en la citada sentencia cuáles han sido los tenidos en cuenta para sacrificar otros principios que se antojan también básicos y fundamentales”²⁸.

Así, a juicio de García Novoa, “en la línea de erosionar la aplicabilidad de este precepto [artículo 120.3 LGT], se sitúa, de manera indiscutible, la introducción de las llamadas autoliquidaciones rectificativas en la Ley 13/2023, de 24 de mayo”. Para el autor, la autoliquidación “constituye sin duda una «prestación personal», que sólo puede exigirse «con arreglo a la ley», atendiendo al contenido del art. 31.3 de la Constitución española”²⁹.

En otro orden de cosas, el artículo 8, bajo la rúbrica “reserva de ley tributaria”, dispone que “se regularán en todo caso por ley: [...] h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta”. En este sentido, considera un sector doctrinal que se estaría contraviniendo el principio de reserva de ley, en tanto en cuanto se estarían modificando los reglamentos de cada tributo, pero no su ley. Esta es, sin duda, una verdad, pues no puede desatenderse la naturaleza de las autoliquidaciones

²⁷ Cfr. GARCÍA NOVOA, C. (2023, 25 de julio): “Autoliquidaciones rectificativas. La neutralización del artículo 120,3 de la Ley General Tributaria”, *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria*. [último acceso: 6/12/2023].

²⁸ STS 3100/2023, de 12 de julio, FJ 5.º.

²⁹ Cfr. GARCÍA NOVOA, C. (2004): “Elementos de cuantificación en la obligación tributaria”, en AA.VV., *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, p. 294.

que, como se ha expuesto, difieren de los procedimientos tributarios regulados por las normas comunes de la LGT.

Dado que se está ante una figura tributaria pura, cuya conceptualización y naturaleza han sido superadas por la doctrina, no puede obviarse el tenor literal de la ley, por lo que si finalmente es la autoliquidación rectificativa el instrumento que se introduce en el sistema tributario para rectificar los errores en los que incurra el contribuyente en su autoliquidación inicial, esta deberá encontrarse regulada por las leyes de cada tributo y no por sus respectivos reglamentos.

Si el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, como señalan Juan Lozano *et al.*, tiene por objetivo principal provocar un acto administrativo, “requisito imprescindible para interponer los correspondientes recursos y obtener, en su caso, la tutela judicial efectiva”³⁰, no se comprende la eliminación de tal procedimiento sustituyéndolo por la presentación de la autoliquidación rectificativa, toda vez que, de este modo, la estructura y el proceder expuestos hasta ahora decaerían.

En otras palabras, si se requiere de la presentación de una autoliquidación rectificativa para rectificar, completar o modificar la autoliquidación previa, se estaría contraviniendo la ausencia de formalismos que, tanto la doctrina administrativa como la judicial, exigen en la formulación de la solicitud de rectificación³¹.

Lo expuesto hasta aquí, sumado a la existencia de una evidente “supremacía de la inspección de los tributos y un desproporcionado régimen sancionador”, como apunta el profesor Sánchez-Archidona, inclinándose de nuevo la balanza “hacia el sistema de relaciones más propio de la relación de poder previa a la jurídico-tributaria que se asentó con la entrada en vigor de la LGT de 1963”, es muestra de la “excesiva distancia entre lo que se propone desde la AEAT, en aras del beneficio común [...] con lo que se manifiesta desde la doctrina científica y los profesionales del sector”³². Motivos estos por los que, un sector doctrinal aboga por la introducción del *derecho al error*, al igual que se hizo en el ordenamiento jurídico francés.

3. CONCLUSIONES

1.^a Las autoliquidaciones se erigen como figura esencial del sistema tributario español, a diferencia de otros sistemas de nuestro entorno. Su generalización y extensión a la mayoría de los tributos trajo consigo nuevos deberes de colaboración para los administrados, que pasan de un rol pasivo a jugar un papel cada vez más activo.

2.^a La naturaleza de las autoliquidaciones ha sido una cuestión muy debatida por la doctrina patria, si bien ya superada. Así, puede decirse que, tanto esta como la jurisprudencia, convienen

³⁰ Cfr. JUAN LOZANO, A. M., GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *op cit.*, p. 40.

³¹ Cfr. MARTÍN LÓPEZ, J. (2011): *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel, Paracuellos de Jarama, pp. 61-62.

³² Cfr. SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2023): *El sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario*, Aranzadi, Pamplona, pp. 111-118.

en que no puede incluirse en los denominados actos administrativos, pues para ello sería necesario que el acto proviniera de la propia Administración, o bien, de un ente en el que haya delegado aquella.

3.^a- De las notas anteriores, no puede más que desprenderse las posibles anomalías que pudieran surgir a partir de la presentación de una autoliquidación. Y es que, la autoliquidación puede contener errores que perjudiquen a la Hacienda Pública o al interés legítimo del contribuyente. Es por ello que, la doctrina sirvió las veces de estímulo para que el legislador comenzara a reconocer la posibilidad de corregir dichos errores. Nacen así las autoliquidaciones complementarias y, posteriormente, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

4.^a- El sistema dual de rectificaciones ha perdurado en el tiempo hasta nuestros días. Sin embargo, la Ley 13/2023, de 24 de mayo, quiebra con esta dualidad al introducir la figura de la autoliquidación rectificativa, con independencia de que el perjuicio recaiga en la Hacienda Pública o el contribuyente.

5.^a- Esta modificación, que *a priori* no presenta mayores dificultades, ha suscitado un arduo debate en la doctrina. Ello porque, al fin y a la postre, son autoliquidaciones, lo que se traduce en una vía de obstáculos con respecto a su impugnabilidad. Y es que, si se había construido un procedimiento concreto para aquellos casos en los que el contribuyente presentaba una autoliquidación inicial y posteriormente consideraba que perjudicaba sus intereses legítimos, fue porque este necesitaba de un acto administrativo, que no es otro que la resolución de la Administración sobre su solicitud. De lo contrario, decaen las garantías procedimentales que las normas comunes de los procedimientos tributarios establecen, entre ellas el anexo de documentos y fundamentos sobre los que basa su pretensión, así como el trámite de alegaciones.

6.^a- Con todo, la doctrina ha puesto de manifiesto que, además, el legislador no sólo estaría incumpliendo con el principio de reserva de ley del artículo 8 de la LGT al regular la figura analizada en los reglamentos de cada tributo, sino que estaría abriendo la puerta a un mayor número de sanciones, pues si su naturaleza es la que es, no puede obviarse que deja de ser una solicitud para convertirse en el acto por el que el contribuyente declara nuevamente el hecho imponible y, en consecuencia, realiza las oportunas operaciones. Por tanto, entrarían en el marco del régimen sancionador tributario.

7.^a- Por todo lo anterior, algunos autores y asociaciones han expresado la desazón que esta modificación ha provocado entre los *tributaristas*, pues la merma de las garantías resulta cada vez más ostensible. Dicho esto, se ha propuesto por la doctrina el refuerzo de garantías, como es el reconocimiento de la posibilidad de adjuntar la documentación que motiva la pretensión y un trámite de alegaciones una vez presentada la autoliquidación rectificativa en los casos en que la inicial perjudique los intereses legítimos del contribuyente, así como introducir nuevos derechos, entre los que destaca el *derecho al error*.

Bibliografía

- AEDAF (2023): *Observaciones al proyecto del desarrollo reglamentario de la autoliquidación rectificativa*.
- AGURCIA VALENCIA, G. A. (1986): *Las autoliquidaciones tributarias*, ProQuest Dissertations Publishing, Universidad Complutense de Madrid.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1979): “La devolución de ingresos indebidos: puntualizaciones”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 21, p. 119-125.
- ESEVERRI, E. (1983): “Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, p. 95-105.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. (1995): *La autoliquidación tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R. (1984): *Curso de derecho administrativo*, Tomo I (4ªed., reimp. revisada). Civitas, Madrid.
- GARCÍA NOVOA, C. (2004): “Elementos de cuantificación en la obligación tributaria”, en AA.VV., *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, pp. 213-376.
- GARCÍA NOVOA, C. (2023, 25 de julio): “Autoliquidaciones rectificativas. La neutralización del artículo 120,3 de la Ley General Tributaria”, *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria*.
- GARCÍA PRATS, F. A. (1993): “La devolución de ingresos indebidos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 78, pp. 243-262.
- HINOJOSA TORRALVO, J. J. (1995): *La autoliquidación en materia tributaria*, inédito.
- JUAN LOZANO, A. M., GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2005): “Estudio preliminar: la aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria”, en AA.VV., *La aplicación de los tributos en la nueva Ley general tributaria (Documento)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 15-118.
- MARTÍN DELGADO, J. M. (1983): “Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias”, *Hacienda Pública Española*, vol. 84, pp. 13-64.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2011): *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, lustel, Paracuellos de Jarama.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1982): (1982). *Lecciones de Derecho financiero* (2ª ed). Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. (2014): “Las autoliquidaciones rectificativas en el Derecho tributario alemán”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 161, pp. 185-222.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2023): *El sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario*, Aranzadi, Pamplona.

SEGUNDA PARTE

HACIENDA EUROPEA Y HACIENDA DE LOS ESTADOS MIEMBROS: IMPLICACIONES EN MATERIA DE GASTO PÚBLICO

CAPÍTULO 1

EL INSTRUMENTO DE RECUPERACIÓN <<NEXT GENERATION EU>> Y SU INCIDENCIA SOBRE EL PRESUPUESTO Y LOS RECURSOS PROPIOS DE LA UNIÓN EUROPEA

EDOARDO TRAVERSA

Catedrático de Derecho Tributario

UCLouvain

1. El Programa *NextGeneration* y la posible revisión del sistema de recursos propios. 2. La base jurídica de los recursos propios. 3. Propuestas de reforma de la Comisión de 2023 de actuación del acuerdo institucional del 2020. 4. Interacción con la base jurídica de la UE en materia tributaria. 5. Características ideales de futuros tributos propios. 6. Dos posibles tributos propios: el IVA europeo y el impuesto sobre determinados servicios empresariales.

1. EL PROGRAMA NEXTGENERATION Y LA POSIBLE REVISIÓN DEL SISTEMA DE RECURSOS PROPIOS

El programa de la UE *NextGeneration* fue aprobado políticamente, junto con el nuevo marco financiero plurianual 2021-2027, tras un maratón de negociaciones en julio de 2020 y finalmente adoptado el 17 de diciembre de 2020¹. Para financiar este programa, a la Comisión de la UE fue otorgado el poder de emitir bonos por valor de hasta 750.000 millones de euros. Hoy día, el endeudamiento previsto dentro del marco de *NextGenEU* asciende a 800.000 millones de euros en precios corrientes. Se estima que las operaciones de endeudamiento neto se completarán para el año 2026. Es importante destacar que, de acuerdo con el plan establecido, la fecha límite para la devolución de los préstamos vencidos y los correspondientes tipos de interés se ha fijado a más tardar el 31 de diciembre de 2058.

Este endeudamiento masivo busca impulsar y respaldar iniciativas clave en el marco de *NextGenEU*, permitiendo así la implementación de proyectos destinados a fortalecer la economía europea y abordar desafíos fundamentales, en particular la lucha contra el cambio climático. La finalización de las operaciones de endeudamiento neto en 2026 sugiere un enfoque progresivo hacia la estabilidad financiera, pero también plantea la necesidad de una planificación estratégica y una administración eficiente de los recursos para cumplir con los compromisos de pago que se extienden hasta el año 2058. Este periodo extenso resalta la importancia de considerar no solo el impacto inmediato, sino también las implicaciones a largo plazo del endeudamiento en el contexto de *NextGenEU*.

¹ Reglamento (UE, Euratom) 2020/2093 del Consejo, de 17 de diciembre de 2020, por el que se establece el marco financiero plurianual para los años 2021 a 2027, DO L 433I de 22.12.2020, p. 11-22.

El control de los fondos de *NextGenerationEU* ha sido objeto de debate y preocupación. En 2021, el presupuesto de la UE experimentó un aumento significativo, aproximadamente del 30% en comparación con el año anterior. Las dudas expresadas por el Parlamento Europeo en mayo de 2023 durante la aprobación de la ejecución del presupuesto para 2021 revelan inquietudes fundamentales.

Las críticas se centran en la existencia de criterios vagos, controles laxos y la incertidumbre sobre el destino final de los fondos de *NextGenerationEU*. Se ha señalado la existencia de "limitadas opciones que tiene la UE para comprobar cómo se está utilizando el dinero del mecanismo de recuperación". Además, se destaca que los requisitos de control son menos estrictos en comparación con otros programas de la UE y dependen en mayor medida de las autoridades nacionales².

Estas preocupaciones subrayan la importancia de establecer mecanismos de control más sólidos y transparentes para garantizar que los fondos de *NextGenerationEU* se utilicen de manera efectiva y en línea con los objetivos establecidos, al tiempo que se abordan las preocupaciones relacionadas con el Estado de Derecho en los Estados miembros.

Además, el reembolso de los NGEU requerirá recursos propios adicionales al presupuesto de la UE. Según la decisión 2020/2053 sobre recursos propios³:

"El impacto económico de la crisis COVID-19 subraya la importancia de garantizar que la Unión disponga de capacidad financiera suficiente en caso de crisis económica. La Unión necesita dotarse de los medios necesarios para alcanzar sus objetivos. Se necesitan recursos financieros a escala excepcional para hacer frente a las consecuencias de la crisis COVID-19 sin aumentar la presión sobre las finanzas de los Estados miembros en un momento en que sus presupuestos ya están sometidos a una enorme presión para financiar las medidas económicas y sociales nacionales en relación con la crisis. Por lo tanto, una respuesta excepcional debería tener lugar a escala de la Unión. Por esta razón, procede facultar a la Comisión, con carácter excepcional, para tomar prestados temporalmente hasta 750 000 millones EUR a precios de 2018 en los mercados de capitales en nombre de la Unión. Hasta 360 000 millones de euros a precios de 2018 de los fondos prestados se utilizarían para conceder préstamos y hasta 390 000 millones de euros a precios de 2018 de los fondos prestados se utilizarían para gastos, ambos con el único fin de hacer frente a las consecuencias de la crisis COVID-19."

En consecuencia, "para hacer frente al pasivo relacionado con el empréstito de fondos previsto, es necesario un aumento extraordinario y temporal de los límites máximos de los recursos propios". Sin embargo, dado que los fondos prestados tendrán que reembolsarse, es necesario adoptar otras medidas para reforzar la capacidad financiera de las instituciones de la UE, como una reforma del sistema de recursos propios. Esto debe hacerse incluso si los Estados miembros

² PARLAMENTO EUROPEO, Aprobación de la gestión 2021: presupuesto general de la UE - Consejo Europeo y Consejo, P9_TA(2023)0139, https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2023-0139_ES.html.

³ Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por la que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom, DO L 424 de 15.12.2020, p. 1-10.

aceptan una modificación del acuerdo original en cuanto a la duración de los préstamos, por ejemplo autorizando una refinanciación. El compromiso de las instituciones de la UE y de los Estados miembros de aumentar y diversificar la cesta de recursos propios de la UE es, en efecto, incondicional.

2. LA BASE JURÍDICA DE LOS RECURSOS PROPIOS

En el debate político sobre los futuros recursos propios de la UE, las cuestiones de las bases jurídicas desempeñan un papel importante, ya que limitan significativamente el margen de manobra de los responsables de la UE. En algunos casos, parecen incluso excluir la posibilidad de adoptar determinados tipos de impuestos comunitarios sin modificar los Tratados.

Según el artículo 311 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

“La Unión se dotará de los medios necesarios para alcanzar sus objetivos y para llevar a cabo sus políticas.

Sin perjuicio del concurso de otros ingresos, el presupuesto será financiado íntegramente con cargo a los recursos propios.

El Consejo adoptará, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo, una decisión que establezca las disposiciones aplicables al sistema de recursos propios de la Unión. En este contexto se podrá establecer nuevas categorías de recursos propios o suprimir una categoría existente. Dicha decisión sólo entrará en vigor una vez que haya sido aprobada por los Estados miembros, de conformidad con sus respectivas normas constitucionales.

El Consejo fijará, mediante reglamentos adoptados con arreglo a un procedimiento legislativo especial, las medidas de ejecución del sistema de recursos propios de la Unión siempre que así lo disponga la decisión adoptada con arreglo al párrafo tercero. El Consejo se pronunciará previa aprobación del Parlamento Europeo”.

La determinación de los recursos propios de la UE es un asunto reservado al Consejo, que actúa por unanimidad con una mera consulta al Parlamento, salvo para la adopción de medidas de ejecución. Es en el capítulo de gastos donde los poderes del Parlamento han aumentado con el tiempo, y ahora se sitúa en pie de (casi) igualdad con el Consejo en lo que respecta al establecimiento del marco financiero plurianual⁴ y del presupuesto anual de la UE⁵.

⁴ Artículo 312 del TFUE.

⁵ Artículos 310 y 314 del TFUE. Sin embargo, podría argumentarse que la supresión de la distinción entre gastos obligatorios y gastos no obligatorios en el presupuesto de la UE por el Tratado de Lisboa ha reducido la autonomía del Parlamento Europeo en lo que respecta a este último tipo de gastos (sobre los que el PE solía tener la última palabra).

La primera Decisión sobre recursos propios data de 1970, y no se han introducido cambios sustanciales en el sistema desde los años 1980 (con la adición del recurso propio RNB)⁶. El sistema actual prevé cuatro fuentes principales de ingresos: Los Recursos Propios Tradicionales, un Recurso Propio basado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Recurso Propio basado en la Renta Nacional Bruta y, desde 2021, una contribución plástica. Además, se ha establecido un tope global de recursos y gastos: según las normas acordadas para el periodo 2014-2020, la UE podría movilizar recursos propios para pagos hasta un importe máximo del 1,20% de la suma de la renta nacional bruta (RNB) de todos los Estados miembros. El límite máximo se elevará al 1,40% para 2021-2027, permitiéndose aumentos temporales, que se determinarán en una fase posterior con arreglo a una fórmula contenida en el artículo 3 de la Decisión del Consejo (UE, Euratom) 2020/2053.

Los recursos propios tradicionales son los derechos de aduana. Los derechos de aduana son actualmente lo más parecido a un auténtico impuesto de la UE. La UE tiene competencia exclusiva en la determinación del alcance y la estructura de los derechos de aduana, y los ingresos que se recaudan revierten directamente en el presupuesto de la UE tras una deducción del 25% (desde 2021) que se supone sirve para remunerar los costes de recaudación. Además, como elemento esencial del mercado interior y de la política comercial exterior, la legislación en el ámbito de los derechos de aduana, como el Código Aduanero de la Unión y sus reglamentos de aplicación⁷ no se considera de naturaleza fiscal y, por lo tanto, es adoptada conjuntamente por el Consejo (por mayoría cualificada) y el Parlamento en el marco de un procedimiento legislativo ordinario. Los derechos de aduana representan 21 millardos EUR, alrededor del 12,5 % de los recursos totales de la UE (170 millardos de euros para el 2023).

⁶ Desde 1970 se han adoptado siete decisiones sobre recursos propios. Las seis primeras fueron Decisiones del Consejo: Decisión del Consejo, de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades, DO L 94/19 (28 abr. 1970); Decisión del Consejo, de 7 de mayo de 1985, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades, DO L 128/15 (14 mayo 1985); Decisión del Consejo, de 24 de junio de 1988, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades, DO L 185/24 (15 jul. 1988); Reglamento n° 2729/94 del Consejo, de 31 de octubre de 1994, por el que se modifica el Reglamento (CEE, Euratom) n° 1552/89 por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades, DO L 293/5 (12 nov. 1994); Decisión del Consejo, de 29 de septiembre de 2000, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades, DO L 253/42 (7 oct. 2000); Decisión del Consejo, de 7 de junio de 2007, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades, DO L 163/17 (23 jun. 2007).

Véase COMISIÓN EUROPEA, *Documento de trabajo de los servicios de la Comisión Financiación del presupuesto de la UE: Informe sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios*, SEC(2011) 876 final/2 (27 de octubre de 2011).

⁷ Reglamento (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión, DO L 269/1, (10 oct. 2013); Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las disposiciones de aplicación de determinadas disposiciones del Código aduanero de la Unión, DO L 343/1 (29 dic. 2015); Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, DO L 343/558 (29 dic. 2015).

Los otros dos recursos de la UE adoptan la forma de contribuciones nacionales obligatorias de los Estados miembros al presupuesto de la UE.

Los recursos propios basados en el IVA se calculan a partir de un tipo uniforme del 0,3% aplicado a la base corregida del impuesto sobre el valor añadido de cada Estado miembro, con la base del IVA limitada al 50% de la RNB de cada país. Según la Comisión, "la contribución basada en el IVA es compleja, requiere un importante trabajo administrativo para armonizar la base de cálculo y ofrece poco o ningún valor añadido en comparación con el recurso propio basado en la RNB. Además, debido a la naturaleza estadística de la base, el recurso es totalmente independiente de las políticas del IVA a nivel de la UE o de los Estados miembros, y no las respalda".⁸ Su importancia financiera no ha dejado de disminuir desde los años ochenta, y representa aproximadamente el 12% del total de los recursos propios de la UE (20 millardos de euros en el 2023). A pesar de las propuestas de la Comisión⁹, el Consejo no ha aprovechado la oportunidad de transformarlo en un recurso propio verdaderamente fiscal, que al menos, en parte, revierta directamente en el presupuesto de la UE¹⁰.

El recurso propio basado en la renta nacional bruta -que en un principio debía tener un papel puramente complementario- representa actualmente 65% del presupuesto de la UE (108 millardos EUR para el 2023). Se calcula aplicando un tipo uniforme a la renta nacional bruta de los Estados miembros. Este tipo se ajusta cada año para lograr un equilibrio entre ingresos y gastos. Se han establecido varias excepciones; tras la reducción para el Reino Unido, que ya no es Estado miembro, algunos otros Estados miembros de la UE se benefician de correcciones a tanto alzado: para el periodo 2021-2027, 565 millones de euros para Austria, 377 millones de euros para Dinamarca, 3 671 millones de euros para Alemania, 1 921 millones de euros para los Países Bajos y 1 069 millones de euros para Suecia¹¹.

Finalmente, la última decisión sobre recursos propios introdujo la llamada tasa del plástico, en virtud de la cual los Estados miembros deben pagar a la Unión 0,80 euros por kilogramo de residuos plásticos no reciclados¹². Aunque los Estados miembros pueden aplicar, y algunos como España lo han hecho, un impuesto sobre el plástico, este se paga con cargo a su presupuesto general. El nuevo recurso basado sobre el plástico representa 6,4 millardos de euro en el presupuesto 2023.

⁸ COMISIÓN EUROPEA: *Documento de trabajo de los servicios de la Comisión Financiación del presupuesto de la UE: Informe sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios*, supra n. 4, p. 4.

⁹ Véanse las propuestas de la Comisión sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea: COMISIÓN EUROPEA: *Propuesta de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea*, COM(2011) 510 (29 de junio de 2011) y COMISIÓN EUROPEA: *Propuesta de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea*, COM(2018) 325 (2 de mayo de 2018). Véase también COMISIÓN EUROPEA: *Informe de la Comisión, Financiación de la Unión Europea. Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios*, volúmenes I y II, COM(2004) 505 final (14 de julio de 2004).

¹⁰ La relación entre el presupuesto de la UE y los contribuyentes no es directa, sino indirecta, ya que el recurso de la base imponible del IVA es una contribución de los Estados miembros.

¹¹ Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por la que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom, DO L 424 de 15.12.2020, p. 1-10.

¹² Decisión (UE, Euratom) 2020/2053, Art. 2(2).

3. PROPUESTAS DE REFORMA DE LA COMISIÓN DE 2023 DE ACTUACIÓN DEL ACUERDO INSTITUCIONAL DEL 2020

El Acuerdo Interinstitucional del 16 de diciembre de 2020 marca una hoja de ruta crucial hacia la introducción de nuevos recursos propios para la Unión Europea. En concordancia con esta iniciativa, la Propuesta de la Comisión Europea presentada en 2021 establece un enfoque específico para la generación de ingresos¹³. Según esta propuesta, se contempla asignar el 25% de los ingresos generados por el nuevo Régimen de Comercio de Derechos de Emisión (RCDE). Este régimen busca fomentar prácticas sostenibles y reducir las emisiones de carbono en el contexto del comercio. Asimismo, se prevé destinar el 75% de los ingresos generados por el nuevo Mecanismo de Ajuste en la Frontera del Carbono (CBAM). Este mecanismo busca abordar las preocupaciones relacionadas con la competencia y garantizar que los productos importados cumplan con estándares ambientales similares a los de la UE.

La propuesta también incluye una tasa del 15% sobre los ingresos residuales reasignados a los Estados miembros en virtud del acuerdo alcanzado en la OCDE sobre la fiscalidad de las multinacionales. Alternativamente, se contempla la posibilidad de aplicar una tasa digital.

Estos elementos representan un enfoque integral para la generación de nuevos recursos propios, alineados con los objetivos medioambientales y económicos de la Unión Europea. La propuesta refleja la búsqueda de mecanismos financieros innovadores y sostenibles para respaldar las ambiciones de la UE en sectores claves de su acción de gasto.

El 23 de noviembre de 2022, el Parlamento Europeo aprobó un informe crucial sobre el sistema de recursos propios, marcando una etapa significativa en la evolución financiera de la Unión Europea. Este informe modifica algunos aspectos clave de la propuesta inicial de la Comisión Europea. Según la decisión del Parlamento Europeo, se establece asignar el 25% de los ingresos generados por el nuevo Régimen de Comercio de Derechos de Emisión (RCDE). Este régimen busca promover prácticas más sostenibles y reducir las emisiones de carbono en el ámbito comercial. En una modificación respecto a la propuesta original de la Comisión, el Parlamento Europeo decidió asignar el 100%, en lugar del 75%, de los ingresos generados por el nuevo Mecanismo de Ajuste en la Frontera del Carbono (CBAM). Este mecanismo tiene como objetivo abordar preocupaciones relacionadas con la competencia y garantizar que los productos importados cumplan con los estándares ambientales de la UE. La propuesta mantiene la tasa del 15% sobre los ingresos residuales reasignados a los Estados miembros en virtud del acuerdo de la OCDE sobre la fiscalidad de las multinacionales, o la opción de aplicar una tasa digital. El informe también destaca la posibilidad de recursos propios adicionales, entre los que se incluyen un impuesto sobre las transacciones financieras y un recurso propio vinculado al sector empresarial. Este enfoque revisado refleja la dinámica y la participación activa del Parlamento Europeo en la configuración de los recursos propios de la Unión Europea, buscando asegurar una financiación equitativa y sostenible para respaldar las ambiciones y objetivos de la UE¹⁴.

¹³ Propuesta de Decisión del Consejo del 22 diciembre 2021 por la que se modifica la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea, COM/2021/570 final.

¹⁴ Más detalles en el informe completo aquí: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0404_EN.html

Finalmente, la Comisión Europea presentó en junio de 2023¹⁵ una propuesta modificada, introduciendo ajustes significativos. La propuesta refleja un enfoque estratégico para generar ingresos y abordar desafíos específicos. Según la nueva propuesta, se asignará el 30% de los ingresos generados por el Régimen de Comercio de Derechos de Emisión (RCDE), consolidando así el compromiso de la UE con la reducción de emisiones y la sostenibilidad ambiental. Un elemento distintivo de esta propuesta es la creación de un Fondo Social Climático, previsto para compensar a los hogares y microempresas vulnerables a partir de 2026. Este fondo busca mitigar el impacto económico de las medidas ambientales en segmentos más sensibles de la sociedad. En relación con el Mecanismo de Ajuste en la Frontera del Carbono (CBAM), se propone asignar el 75% de sus ingresos para respaldar los esfuerzos de la UE en términos de comercio y emisiones. La propuesta modificada también introduce un recurso propio temporal de carácter estadístico sobre los beneficios de las empresas, equivalente al 0,5% de la base teórica de beneficios de las empresas de la UE. Este indicador, calculado por Eurostat a partir de las estadísticas de contabilidad nacional, se plantea como un mecanismo provisional hasta que se proponga y acuerde unánimemente una posible contribución basada sobre un impuesto armonizado sobre sociedades, en el marco de la iniciativa “Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT)”¹⁶. Adicionalmente, la Comisión sigue contemplando un recurso propio (15%) basado en la parte de los beneficios residuales de las multinacionales que se reasignará a los Estados miembros de la UE en virtud del acuerdo OCDE/G20 sobre reasignación de derechos fiscales (“Primer Pilar”), a pesar del hecho que las negociaciones internacionales no han progresado mucho en los últimos dos años¹⁷.

4. INTERACCIÓN CON LA BASE JURÍDICA DE LA UE EN MATERIA TRIBUTARIA

Antes de discutir de la introducción de posibles recursos propios adicionales de natales tributaria, es importante destacar que aunque la Unión dispone de competencias legislativas en materia tributaria, estas competencias no persiguen un objetivo financiero o presupuestario. Se ejercen con un objetivo jurídico y económico que es la realización del mercado interior. Como establece explícitamente el artículo 113 del TFUE, relativo a la armonización de la fiscalidad indirecta -de manera similar al artículo 115 del TFUE, que sirve de base jurídica para adoptar actos en el ámbito de la fiscalidad directa-, la Unión puede adoptar actos “en la medida en que [sean] necesarios para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones de la competencia de manera funcional a la realización del mercado interior”¹⁸. Ambas disposiciones prevén un procedimiento legislativo especial en el que el Consejo actúa por unanimidad

¹⁵ Propuesta modificada de Decisión del Consejo del 20 junio 2023 por la que se modifica la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea, COM(2023) 331.

¹⁶ Véanse Comunicación de la Comisión del 18 de Mayo 2021, “La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI”, COM (2021) 251 y la reciente Propuesta de Directiva del Consejo del 12 de Septiembre 2023 relativa a las empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades COM(2023) 532.

¹⁷ La propuesta del 2023 se refiere a una Directiva de implementación del Pilar 1 que todavía no ha sido propuesta.

¹⁸ Véase G. KOFLER: “EU power to tax: Competences in the area of direct taxation”, en: *Research Handbook on European Union Taxation Law*, (C.H.J.I. Panayi, W. Haslehner y E. Traversa eds.), Edward Elgar, 2020, p. 11.

como único órgano legislativo y el Parlamento Europeo desempeña una función consultiva. Por lo tanto, existe una clara separación -con pequeños solapamientos- entre las normas que definen el alcance de las competencias en materia tributaria y las que determinan los recursos propios con los que se financia el presupuesto de la UE. La naturaleza de estos recursos propios y su relación con la fiscalidad es muy diferente. Los derechos de aduana son lo más parecido que conocemos hoy a un auténtico impuesto de la UE. Dado que, también desde una perspectiva constitucional, los derechos de aduana siguen siendo impuestos nacionales, la UE tiene competencias exclusivas sobre la estructura de los derechos de aduana, los tipos, la forma de recaudarlos y los ingresos generados por los derechos de aduana y por los distintos Estados miembros para el presupuesto de la UE. Además, existe un claro vínculo entre los derechos de aduana y las competencias transferidas a la UE, en particular la política comercial, la unión aduanera y el mercado interior. En la actualidad, los derechos de aduana representan aproximadamente el 12% o el 13% del presupuesto total de la UE. Luego está el recurso IVA, que tiene poco que ver con el IVA. No forma parte de los ingresos por IVA recaudados por los Estados miembros. Es totalmente independiente de las políticas comunitarias o nacionales en materia de IVA. Y los recursos propios RNB no tienen nada que ver con la fiscalidad europea.

Como demuestra el precedente de los derechos de aduana, nada en el Tratado impide que un nuevo recurso propio de la UE se base en impuestos. Sin embargo, ello exigiría la adopción de normas comunes -si no idénticas- sobre la estructura del impuesto a escala de la UE, lo que sólo podría lograrse utilizando la base jurídica existente en los Tratados. El art. 311 del TFUE no es, en efecto, una base jurídica válida para armonizar o crear impuestos; se limita a tratar de la atribución de medios financieros a la Unión Europea.

Actualmente, son el artículo 113 del TFUE para los impuestos indirectos, el 115 del TFUE para los impuestos directos y el 192 del TFUE para los impuestos medioambientales, que prevén todos ellos la unanimidad del Consejo y una mera consulta al Parlamento Europeo. No obstante, cabe preguntarse si este procedimiento es adecuado para establecer la base y el tipo de un futuro impuesto de la UE, ya que los artículos 113 y 115 del TFUE permiten al Consejo adoptar legislación tributaria con un fin específico. En efecto, el artículo 115 del TFUE confiere al Consejo la facultad de "adoptar directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior". Además, dichas directivas deben respetar los principios de subsidiariedad y proporcionalidad establecidos en el artículo 5 del TUE. Parece legítimo plantear la cuestión de si una nueva legislación destinada a armonizar la estructura de un futuro impuesto de la UE contribuiría a alcanzar el objetivo de la realización del mercado interior, y si su adopción a escala de la UE cumpliría los criterios de subsidiariedad y proporcionalidad¹⁹.

¹⁹ Se han expresado dudas similares con respecto a la adopción de la ATAD, que puede verse como una autorización a los Estados miembros para reforzar sus sistemas fiscales nacionales y adoptar medidas antiabuso incluso en un contexto transfronterizo de la UE sin armonizar o coordinar sus sistemas fiscales corporativos. Desde esta perspectiva, cabe preguntarse si la ATAD cumple realmente el objetivo de realizar el mercado interior. Véase E. TRAVERSA, "The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting?", *Studi Tributari Europei* - Vol. 9, núm. 1, pp. 1-14 (2019), en particular p. 13 <https://ste.unibo.it/article/view/10682/11222>

A diferencia de lo que ocurre con el ejercicio de la potestad tributaria en los Estados miembros, en la UE no hay participación parlamentaria en el ámbito de la política tributaria. Por lo tanto, no existe un vínculo real entre, por un lado, la acción reguladora de las instituciones europeas -en particular, el Consejo- en materia tributaria y, por otro, el órgano representativo, que suele estar asociado a la adopción de leyes fiscales en los ordenamientos constitucionales nacionales.

Luego está la cuestión de la legitimidad de la exigencia de unanimidad europea en materia tributaria. Se parece mucho a cualquier tipo de organización internacional. Cuando se trata de decisiones que tienen un impacto directo sobre los ciudadanos como los impuestos o las políticas fiscales, deberíamos tomarnos en serio los argumentos esgrimidos por la Comisión Europea en 2019, en su intento de avanzar gradualmente hacia la mayoría cualificada en materia tributaria. No se trata de una cuestión de eficiencia, porque como hemos visto en los últimos años, muchos actos en el ámbito de la fiscalidad se han adoptado a nivel de la UE a pesar del requisito de unanimidad. Es una cuestión de democracia y de legitimidad. Aunque la legitimidad democrática del Parlamento Europeo puede cuestionarse a la luz de las diferencias en los procesos electorales de los distintos Estados miembros utilizados para elegir a sus eurodiputados, el procedimiento actual según el cual las directivas y reglamentos fiscales son adoptados actualmente por el Consejo en solitario no garantiza un control democrático efectivo a pesar del mecanismo de control limitado por parte de los parlamentos nacionales sobre el incumplimiento de los proyectos de actos legislativos establecido por el protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad (Protocolo nº 2). La Comisión ha propuesto en 2019 pasar progresivamente a la mayoría cualificada en materia tributaria, reforma que sería posible sin modificar el Tratado de la UE en virtud de la denominada "cláusula pasarela" (artículo 48, apartado 7, del TUE); los argumentos que se esgrimen parecen aún más convincentes en lo que respecta a la adopción de un impuesto verdaderamente comunitario o incluso de nuevos recursos propios de la UE basados en impuestos.²⁰

5. CARACTERÍSTICAS IDEALES DE FUTUROS TRIBUTOS PROPIOS

En estudios anteriores²¹ se han debatido los pros y los contras de la introducción de nuevos recursos propios basados en impuestos existentes o nuevos, como el impuesto sobre el valor aña-

²⁰ COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión: *Hacia una toma de decisiones más eficaz y democrática en la política fiscal de la UE*, COM (2019) 8 final (15 de enero de 2019).

²¹ Véase PARLAMENTO EUROPEO: *Documento de trabajo sobre la mejora del funcionamiento de la Unión Europea a partir del potencial del Tratado de Lisboa*, (30 oct. 2015), párr. 42 y los trabajos del Grupo de alto nivel sobre recursos propios creado en 2014 por Monti (COMISIÓN EUROPEA, *Grupo de alto nivel sobre recursos propios*, disponible en http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/index_en.cfm (consultado el 27 de mayo de 2020)). Entre la bibliografía académica, véase F. HEINEMANN, P., MOHL y S. OSTERLOH: *Reform options for the EU own resource system*, Proyecto de investigación 8/06 encargado por el Ministerio Federal de Hacienda alemán, (18 de enero de 2008); I. BEGG, H. ENDERLEIN, J. LE CACHEUX y M. MRAK: *Financing of the European Union Budget*, Estudio para la Comisión Europea, Dirección General de Presupuesto (29 de abril de 2008); LANG et al. ed. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, 2008; Ph. CATTOIR: *Options for an EU financing reform*, Notre Europe, (2009); M. SCHRATZENSTALLER, A., KRENEK, D., NERUDOVÁ, y M. DOBRANSCHI: "EU Taxes as Genuine Own Resource to Finance the EU Budget: Pros, Cons and Sustainability-

dido, los derechos de aduana y otros gravámenes fronterizos, los impuestos especiales sobre determinados bienes y servicios, el impuesto de sociedades, el impuesto sobre el transporte, especialmente los impuestos sobre los automóviles y el transporte aéreo, el impuesto sobre las transacciones financieras y el impuesto sobre el carbono. Algunos estudiosos también han abogado por la introducción de un impuesto paneuropeo sobre el patrimonio²². En una resolución de 15 de mayo de 2020, el Parlamento Europeo reafirmó su posición de apoyo a las anteriores propuestas de la Comisión en relación con la lista de posibles candidatos a nuevos recursos propios. Se trataba de "una base imponible consolidada común del impuesto de sociedades, la fiscalidad de los servicios digitales, un impuesto sobre las transacciones financieras, los ingresos procedentes del régimen de comercio de derechos de emisión, una contribución de los plásticos y un mecanismo de ajuste en la frontera del carbono"²³.

Desde el punto de vista jurídico, los futuros recursos propios de la UE basados en la fiscalidad deben tener ciertas características que garanticen que respetan los principios constitucionales y jurídicos, ya se basen en el Derecho de la UE o en la tradición constitucional común de los Estados miembros, y que puedan aplicarse fácilmente, limitando la inseguridad jurídica.

Hay que tener en cuenta que la Comisión, a lo largo de los años, ha propuesto sin éxito un impuesto sobre el carbono²⁴, un impuesto sobre los automóviles basado en el CO₂²⁵, un impuesto sobre las transacciones financieras (incluso en el marco de la cooperación para la mejora)²⁶ y, más recientemente, dos tipos de impuestos digitales²⁷. En este contexto, parecería sensato no añadir obstáculos administrativos de aplicación al ya considerable obstáculo político a la intro-

oriented Criteria to Evaluate Potential Tax Candidates", *FairTax Working Paper 3*, (junio de 2016), disponible en <http://ec.europa.eu/budget/mff/Library/hlgor/selected-readings/40-DOC-COMM-EuTaxes-Schratzenstalle.pdf> (consultado el 27 de mayo de 2020); A. DE FEO y B. LAFFAN: *EU Own Resources: ¿Impulso para una reforma?* European University Institute (2016), disponible en <http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/library/selected-readings/01-DOC-COMM-EUORMomentumForReform-EUIDeFeoLaffan-Feb2016.pdf> (consultado el 27 de mayo de 2020).

²² C. LANDAIS, E. SAEZ y G. ZUCMAN, A: *progressive European wealth tax to fund the European COVID response*, VOX (3 de abril de 2020) disponible en <https://voxeu.org/article/progressive-european-wealth-tax-fund-european-covid-response> (consultado el 27 de mayo de 2020).

²³ PARLAMENTO EUROPEO, Resolución de 15 de mayo de 2020, sobre el nuevo marco financiero plurianual, los recursos propios y el plan de recuperación, P9_TA-PROV(2020)0124 (15 de mayo de 2020). Véase también PARLAMENTO EUROPEO: *Informe provisional de 14 de noviembre de 2018 sobre el marco financiero plurianual 2021-2027* - Posición del Parlamento con vistas a un acuerdo, P8_TA(2018)0449 (14 de noviembre de 2018).

²⁴ COMISIÓN EUROPEA: *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía*, COM (1992) 226 final (2 de junio de 1992).

²⁵ COMISIÓN EUROPEA: *Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo*, COM (2005) 261 final (5 de julio de 2005).

²⁶ COMISIÓN EUROPEA: *Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE*, COM(2011) 594 final (28 de septiembre de 2011) y COMISIÓN EUROPEA: *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras*, COM(2013) 71 final (14 de febrero de 2013).

²⁷ COMISIÓN EUROPEA: *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen común de un impuesto sobre los servicios digitales que grave los ingresos resultantes de la prestación de determinados servicios digitales*, COM (2018) 148 final (21 mar. 2018).

ducción de una transferencia directa de ingresos fiscales de los Estados miembros a la Unión y adaptar modelos ya existentes a nivel de la Unión o al menos inspirados en experiencias comunes a todos los Estados miembros o al menos a una mayoría de ellos.

Además, como ya se ha mencionado anteriormente, el recurso debería poder proporcionar al presupuesto europeo unos ingresos significativos y estables, para reembolsar los préstamos contraídos por la Comisión en el marco de la Próxima Generación de la UE, y siempre existe una bruma de incertidumbre sobre la capacidad recaudatoria de los impuestos "no probados".

Un último elemento a tener en cuenta es el hecho de que un recurso propio verdaderamente europeo basado en los impuestos, por su propia naturaleza, no puede crear divisiones territoriales que fomenten el resentimiento entre los Estados miembros, como ocurre actualmente a la hora de determinar los contribuyentes netos y los beneficiarios netos del presupuesto de la Unión Europea. Sólo estos tipos de impuestos de la UE pueden lograr la solidaridad, que es un componente esencial para la estabilidad interna de la Unión Europea. En un mercado interior en el que los factores económicos pueden desplazarse libremente de un Estado miembro a otro, el aumento de la desigualdad entre las regiones, al igual que entre las personas, sólo puede compensarse mediante transferencias intergubernamentales verticales del nivel central de la UE a los Estados miembros. Pero la solidaridad es un objetivo difícil de alcanzar porque en cuanto se hace demasiado visible, o cuando se presenta como un mecanismo de dirección única (de unos "contribuyentes" claramente identificados a otros "beneficiarios" claramente identificados), pierde legitimidad. Esta consideración se encuentra en el famoso informe Spaak²⁸ que allanó el camino hacia el Tratado de Roma en 1957. El informe recomendaba, entre otras cosas, la institución de un fondo europeo para ayudar en determinados ámbitos e industrias de Europa a hacer frente a la transición de las economías. Y especificaba explícitamente que "para que el Fondo Europeo haga honor a su nombre y pueda desempeñar el papel que se espera de él, no debe existir ningún vínculo territorial entre el origen de los fondos y su utilización". Curiosamente, en un informe mucho más reciente redactado para la presidencia alemana de 2020 sobre el futuro de la reforma del recurso propio de la UE, Clemens Fuest y Jean Pisani-Ferry también abordan la relación que existe para los Estados miembros entre las contribuciones a la UE y los beneficios que obtienen de ella: "El predominio de las contribuciones RNB incita a pensar en el presupuesto de la UE en términos de saldos netos, aunque el gasto de la UE crea un valor añadido que beneficia a la economía de la UE en su conjunto"²⁹.

²⁸ Informe de los Jefes de Delegación a los Ministros de Asuntos Exteriores "Informe Spaak" (Bruselas, 21 de abril de 1956)

²⁹ FUEST y C. y J. PISANI-FERRY (2020): "Financing the European Union: new context, new responses", *Policy Contribution* 2020/16, Bruegel.

6. DOS POSIBLES TRIBUTOS PROPIOS: EL IVA EUROPEO Y EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS EMPRESARIALES

Por lo tanto, intentar utilizar un impuesto existente para transformarlo total o parcialmente en un impuesto de la UE basado en recursos propios parece el camino más seguro desde el punto de vista jurídico. Por estas razones, los impuestos sobre el plástico, los impuestos sobre las transacciones financieras, los impuestos digitales, pero también los impuestos de sociedades (que, dada la disparidad entre los impuestos de sociedades de los Estados miembros, requerirían un considerable esfuerzo de armonización) no pueden ser razonablemente la primera (e incluso la segunda) mejor opción a corto plazo: antes de que puedan considerarse opciones viables, deberán abordarse adecuadamente cuestiones importantes en cuanto a la competencia de la UE para adoptarlos, pero también en cuanto a su aplicación y administración.

Los dos candidatos que ofrecen más fiabilidad desde el punto de vista jurídico son unos recursos propios (verdaderamente) basados en el IVA y unos recursos propios basados en un impuesto especial sobre determinados servicios relacionados con la economía digital.

El impuesto sobre el valor añadido es, además de los derechos de aduana, el impuesto más europeo y ya se utiliza como base para calcular uno de los recursos propios. En comparación con todos los demás impuestos, no se necesitaría mucho para hacer de él el recurso propio más significativo, tanto en términos de rendimiento como de visibilidad para los ciudadanos de la UE. Sin duda, merece la pena recordar la solución ideada en la propuesta de la Comisión de 2011³⁰, que lamentablemente quedó en papel mojado por los Estados miembros. La idea se refería a una ligera modificación del actual sistema de recursos propios, además de una única innovación, que los Estados miembros no estaban dispuestos a debatir en aquel momento, a saber, la de transformar el recurso IVA en un impuesto (cuasi) europeo, con el establecimiento de un tipo europeo específico que se añadiría al nacional, con un máximo del 2%. Esta propuesta de la Comisión tiene méritos en términos de simplicidad, viabilidad y vínculo con el mercado interior. En efecto, el sistema del IVA de la UE está ampliamente armonizado, existen instrumentos de cooperación entre los Estados miembros y se está desarrollando lentamente una cultura común del IVA entre las administraciones nacionales. Además, el impacto en términos de ingresos de una solución de este tipo puede calcularse con precisión. Una solución de este tipo exigiría sin duda cambios, como una mayor armonización en materia de exenciones y exclusiones (que podría lograrse modificando la Directiva 2006/112/CE) y una mayor cooperación entre las administraciones del IVA de los Estados miembros y la Comisión de la UE, así como una modificación de la estructura del recurso propio IVA en la decisión sobre el recurso propio. Pero esto no constituiría una revolución legislativa, sino más bien una evolución en un proceso que comenzó hace décadas. Y por último, aunque a menudo se esgrima este argumento en contra de una solución de este tipo, el IVA es un impuesto que paga todo el mundo: todos los consumidores, ricos o pobres, pero también todas las empresas, de una forma u otra. Un recurso propio basado en el IVA podría dar un mayor

³⁰ Propuesta al Parlamento Europeo de 29 de junio de 2011, COM(2011) 510 final. Véase el siguiente enlace: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/about_the_european_commission/eu_budget/com-2011-510_2011_en.pdf.

sentido de ciudadanía europea, en comparación con otros gravámenes más sectoriales que darían la impresión de que la UE se ha creado para las grandes empresas, como las digitales o los bancos.

La segunda opción sería un impuesto especial sobre determinados servicios empresariales, que parece más alcanzable. Aunque algunos Estados miembros ya han adoptado el impuesto sobre los servicios digitales, se están celebrando intensos debates a nivel internacional (iniciativas del Pilar 1 y del Pilar 2 de la OCDE. Hace unos años, la Comisión había anunciado que introducirá un impuesto digital en ausencia de acuerdo en la OCDE (que ha sido muy parcial hasta ahora). La estructura de este gravamen podría ser la de un impuesto complementario sobre determinadas transacciones ya sujetas al IVA, sin derecho a deducción, de modo que cubra tanto los servicios B2B como B2C (lo que se consideraría una especie de impuesto especial sobre las transacciones digitales), con un umbral para los proveedores más pequeños. Alternativamente, si la determinación de los servicios sujetos a este nuevo gravamen resultara demasiado difícil, un pequeño porcentaje del volumen de negocios total de las grandes empresas multinacionales (que son las que más se benefician del mercado único de la UE) también podría ser una opción. Existiría un precedente: durante casi 50 años, la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, creada en 1951 y posteriormente absorbida por la Comunidad Económica Europea, se ha financiado mediante una exacción sobre la producción de carbón y acero, a un tipo (inferior al 1%) fijado por la Alta Autoridad -antecesora de la Comisión Europea- y recaudado directamente por ella de las empresas activas en esos sectores³¹.

Y si al final, debido a las limitaciones constitucionales y jurídicas antes descritas y/o a factores políticos, resultara demasiado difícil alcanzar un compromiso sobre los recursos propios basados en los impuestos o si no produjera ingresos suficientes, sería prudente no poner todos los huevos de la UE en la misma cesta tributaria y desarrollar también otras formas de financiación de la UE. Existen alternativas fuera del ámbito de la fiscalidad, como los recursos basados en el régimen de comercio de derechos de emisión – que se encuentra en la propuesta modificada de la Comisión del 2023-³² o el establecimiento de obligaciones de contribuir a fondos paneuropeos destinados a la protección contra riesgos específicos, como los relacionados con el cambio climático, siguiendo el modelo de la tasa bancaria reguladora de la UE en el marco del Fondo Único de Resolución³³.

³¹ Artículo 49 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), firmado en París el 18 de abril de 1951. Véanse también la Decisión n.º 2-52 CECA de la Alta Autoridad, de 23 de diciembre de 1952, por la que se determina el modo de cálculo y recaudación de las exacciones previstas en los artículos 49 y 50 del Tratado, y la Decisión n.º 3-52 CECA de la Alta Autoridad, de 23 de diciembre de 1952, relativa al importe y a las modalidades de aplicación de las exacciones previstas en los artículos 49 y 50 del Tratado, disponibles en www.cvce.eu.

³² Esta parece ser la solución preferida por FUEST, C. y J. PISANI-FERRY (2020): "Financing the European Union: new context, new responses", *Policy Contribution* 2020/16, Bruegel.

³³ Reglamento (UE) n.º 806/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de julio de 2014, por el que se establecen normas uniformes y un procedimiento uniforme para la resolución de entidades de crédito y determinadas empresas de inversión en el marco de un Mecanismo Único de Resolución y un Fondo Único de Resolución y por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 1093/2010 (DO L 225, p. 1). En 2019, el Fondo Único de Resolución (FUR) recibió

En conclusión, la reforma hacia nuevos recursos propios basados sobre verdaderos impuestos (y no simplemente sobre contribuciones de los Estados miembros) es ciertamente necesaria y hoy más que nunca, especialmente con la obligación de reembolsar los préstamos generados por el programa *Next Generation*. Sin embargo, esos recursos deberían tener al mismo tiempo un fuerte vínculo con las políticas de la Unión Europea y con el territorio europeo, y un vínculo no demasiado estrecho, con el territorio de los Estados miembros individuales para evitar fomentar el resentimiento entre los Estados miembros.

7 800 millones EUR de 3 186 entidades y empresas de inversión. Es importante destacar que el cálculo y la recaudación de las contribuciones por la Junta Única de Resolución están sujetos a revisión por los tribunales de la UE: véase, por ejemplo, CGUE, 23 de septiembre de 2020, asuntos T-411/17 Landesbank Baden-Württemberg contra Conseil de résolution unique (CRU), T-414/17 Hypo Vorarlberg Bank AG contra CRU et T-420/17 Portigon AG contra CRU.

CAPÍTULO 2

PENSIONES PÚBLICAS Y DERECHO FINANCIERO: EFECTOS DEL REAL DECRETO-LEY 2/2023 SOBRE LOS INGRESOS Y EL GASTO PÚBLICO*

CARLOS DAVID AGUILAR SEGADO**

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho. Universidad de Málaga

1. Introducción. 2. Efectos del Real Decreto-ley 2/2023 por la vía del ingreso y del gasto público. 2.1. Efectos por la vía del gasto público. 2.2. Efectos por la vía del ingreso público. 3. La reforma de las pensiones: advertencia de la AIReF y del Banco de España. 4. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: España recibió el tercer desembolso del plan de recuperación y resiliencia por un valor de 6.000 millones de euros. Para que la concesión del pago se llevara a cabo, se implementó la reforma de las pensiones por la vía del ingreso y gasto público en el Real Decreto-ley 2/2023. Acerca de la reforma, la AIReF, en su Documento Técnico 2/23, ha advertido que la misma empeora la sostenibilidad del sistema y ha instado a los responsables públicos a articular una estrategia fiscal nacional a medio y largo plazo que contemple una reforma integral del marco fiscal para garantizar la sostenibilidad.

* Este trabajo se relaciona con:

- a) Proyecto de Investigación Nacional “La protección de los derechos y garantías de los contribuyentes ante el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria” (PID2022-1366380B-I00), dirigido por Juan José Hinojosa Torralvo y Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo y financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación.
- b) Proyecto de Investigación Nacional “La Sostenibilidad del Sistema de Pensiones en contextos de reformas e inestabilidad económica” (PID2022-140298NB-I00), dirigido por Francisco Vila Tierno y Miguel Gutiérrez Bengoechea y financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación.
- c) Proyecto de Investigación Nacional “Retos, reformas y financiación del sistema de pensiones: ¿Sostenibilidad versus suficiencia?” (RTI2018-094696-B-I00), dirigido por Francisco Vila Tierno y financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación.
- d) Grupo de I+D+i del Plan Andaluz de Investigación, Desarrollo e Innovación (PAIDI 2017), “Economía y fiscalidad frente al Envejecimiento Poblacional” (ref. SEJ-587), dirigido por Miguel Gutiérrez Bengoechea y financiado por la Junta de Andalucía.
- e) Grupo de I+D+i del Plan Andaluz de Investigación, Desarrollo e Innovación (PAIDI 2020), “Los mayores en el contexto del empleo y la protección social: un reto para el crecimiento y el desarrollo económico. Un análisis de la realidad andaluza” (ref. P18-RT-2585), dirigido por Francisco Vila Tierno y Miguel Gutiérrez Bengoechea y cofinanciado por la Unión Europea (FEDER) y por la Junta de Andalucía.
- f) Proyecto dirigido por Jóvenes Investigadores (I Plan Propio) concedido por la Comisión de Investigación y Transferencia de la Universidad de Málaga, de referencia B1-2021_11 denominado “El Sistema Español de Pensiones ante el reto de la revolución digital y robótica: una aproximación multidisciplinar”, dirigido por Miguel Ángel Gómez Salado y financiado por la Universidad de Málaga.

** ORCID: 0000-0002-2744-4459

PALABRAS CLAVE: Pensiones públicas, Derecho Financiero y Tributario, ingresos públicos, gasto público.

ABSTRACT: Spain received the third disbursement of the recovery and resilience plan in the amount of €6 billion. For the payment to be granted, the pension reform was implemented by means of public revenue and expenditure in *Real Decreto-ley 2/2023*. Regarding the reform, *AIReF* warned in its *Documento Técnico 2/23* that it worsens the sustainability of the system and urged public authorities to articulate a national fiscal strategy in the medium and long term that includes a comprehensive reform of the fiscal framework to guarantee sustainability.

KEY WORDS: Public pensions, financial and tax law, public revenue, public expenditure.

1. INTRODUCCIÓN

España es el único país de la Unión Europea que recibió el tercer desembolso del plan de recuperación y resiliencia por un valor de 6.000 millones de euros. Como consecuencia de ese pago se superaron la mitad de los fondos previstos destinados a dar respuesta a la crisis que la pandemia produjo.

Para que la concesión del pago se llevara a cabo, se implementó la reforma de las pensiones por la vía de los ingresos y los gastos en el Real Decreto-ley 2/2023¹, del establecimiento de un nue-

¹ Véase Real Decreto-ley 2/2023, de 16 de marzo, de medidas urgentes para la ampliación de derechos de los pensionistas, la reducción de la brecha de género y el establecimiento de un nuevo marco de sostenibilidad del sistema público de pensiones. BOE núm. 65, de 17 de marzo de 2023. El artículo 212 del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, realiza una "modificación del Real Decreto-ley 2/2023, de 16 de marzo, de medidas urgentes para la ampliación de derechos de los pensionistas, la reducción de la brecha de género y el establecimiento de un nuevo marco de sostenibilidad del sistema público de pensiones":

"La disposición final décima del Real Decreto-ley 2/2023, de 16 de marzo, de medidas urgentes para la ampliación de derechos de los pensionistas, la reducción de la brecha de género y el establecimiento de un nuevo marco de sostenibilidad del sistema público de pensiones, queda redactada en los siguientes términos:

«Disposición final décima. Entrada en vigor.

Este real decreto-ley entrará en vigor el día primero del mes siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado", excepto los siguientes preceptos:

La cotización finalista establecida en el artículo 127 bis, regulado en el apartado dieciséis del artículo único, que entrará en vigor el día siguiente al de la publicación de este real decreto-ley, con efectos desde el 1 de enero de 2023.

Los artículos 58.5, 59, 60, 82.4.b), 237. 2 y 3, 248.1.c) y la disposición transitoria cuadragésima cuarta, todos ellos del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, redactados respectivamente por los apartados cinco, seis, siete, diez, veinticinco, veintisiete y cuarenta y cuatro del artículo único de este real decreto-ley, entrarán en vigor el día siguiente al de la publicación en el "Boletín Oficial del Estado" de este real decreto-ley.

Los artículos 169.1.b), 170, 174, 248.1.b), la disposición adicional primera.4 y la disposición transitoria trigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, redactados respectivamente por los apartados diecisiete, dieciocho, diecinueve, veintisiete, treinta y treinta y siete del artículo único de este real decreto-ley, entrarán en vigor a los dos meses de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

vo marco de sostenibilidad del sistema público de pensiones, convalidado en el Congreso de los Diputados sin el consenso político del Pacto de Toledo.

2. EFECTOS DEL REAL DECRETO-LEY 2/2023 POR LA VÍA DEL INGRESO Y DEL GASTO PÚBLICO

2.1. Efectos por la vía del gasto público

Por la vía del gasto público, el Estado aumentó la jubilación laboral a los 67 años, mejorando las pensiones mínimas y el establecimiento de un modelo dual para el cálculo de la pensión a partir de 2027 con los últimos 25 años cotizados o con 29 años de cotización excluyendo los dos peores. Éste se introducirá gradualmente desde 2027 hasta 2038. Posteriormente la opción de 25 años irá subiendo 6 meses por año hasta que en 2044 se calculará la pensión con los 27 años efectivos de cotización².

El artículo 50 bis del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, redactado conforme al apartado tres del artículo único de este real decreto-ley, entrará en vigor a los tres meses de la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de este real decreto-ley.

Entrará en vigor el 1 de octubre de 2023 el artículo 247 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, redactado por el apartado veintiséis del artículo único de este real decreto-ley.

Entrarán en vigor el 1 de enero de 2024 los artículos 19.3 y 58.2 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, redactados respectivamente por los apartados uno y cinco del artículo único de este real decreto-ley, así como la disposición adicional quincuagésima segunda del citado texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

Entrarán en vigor el 1 de enero de 2025 los artículos 19 bis y 57 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, redactados respectivamente por los apartados dos y cuatro del artículo único de este real decreto-ley.

Entrarán en vigor el 1 de enero de 2026 los artículos 209.1, 248.2, 322 y la disposición transitoria cuadragésima primera del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, redactados respectivamente por los apartados veintitrés, veintisiete, veintiocho y cuarenta y uno del artículo único de este real decreto-ley.»". BOE núm. 154, de 29 de junio de 2023.

² Como se apunta en el artículo de MONTERO: “El ingente gasto en pensiones, más de 190.000 millones según los presupuestos de 2023, del que 12.400 millones provendrán de la revalorización de las pensiones de acuerdo a la inflación, ha disparado las alarmas en todos los centros de análisis del sistema de pensiones. Estos últimos días, tanto Esade como Fedea han apostado por introducir cláusulas que permitan sustituir la revalorización lineal de las pensiones por fórmulas flexibles en el caso de que la inflación sobrepase umbrales que pongan en riesgo el sistema. Estas propuestas contemplan que sean las pensiones de inferior cuantía las que se benefician de las mayores revalorizaciones -incluso superiores al IPC en el caso de la de Fedea-, recortándose gradualmente las subidas a las nóminas más elevadas. En ambos casos se producirían ahorros que rondan e incluso superan los 6.500 millones de euros sobre un sistema en el que, de aplicarse de forma lineal como está actualmente previsto, beneficia por cuantías a los pensionistas que forman parte del 30% de la población más rica, ya que recibirán solo en esta revalorización más de 6.100 millones de los 12.400 previstos en la misma. ¿Pero, será suficiente con una medida como está para garantizar la sostenibilidad?

Muchos expertos dudan de que con unas proyecciones demográficas como las actuales, en las que la paridad entre un trabajador por pensionista está a la vuelta de algo más de un par de décadas y la tasa de reemplazo garantiza un primer sueldo como jubilado en el entorno del 80% del último sueldo como trabajador, sea suficiente con “acomodar” la revalorización de las pensiones para garantizar su sostenibilidad.

Es el caso del profesor de economía del IESE, Javier DÍAZ-GIMÉNEZ, quien apuesta por soluciones duras para salvar el sistema. Para empezar, reducir a la mitad las pensiones, duplicar las contribuciones y retrasar la jubilación a los 74 años. Medidas “necesarias” para restablecer el sistema a de reparto español, según ha asegurado en la presentación de la Cátedra Cobas AM sobre ahorro y pensiones de la que será el titular.

Como apunta Maldonado Molina: “La reforma aprobada en el RDL 2/2023 no puede considerarse rupturista respecto a las acometidas hasta ahora en nuestro país en el sentido de que continúa inspirada por el principio de contributividad [...] «la existencia de una relación equilibrada entre el importe de la prestación reconocida y el esfuerzo de cotización previamente realizado por cada trabajador». No obstante, sí introduce elementos innovadores en lo relativo a la base reguladora (dualidad de bases hasta 2044 y, desde entonces, flexibilidad en la elección), con una leve ampliación del tiempo para el cálculo de la base reguladora (27 años dentro de los últimos 29 años), que en la perspectiva de las ampliaciones acaecidas desde 1985 hasta la fecha es la más reducida de las acometidas y la más equitativa. Y puede vaticinarse sin temor a errar que no será la última en ampliar el marco temporal de la base reguladora, culminando con la totalización de la vida laboral cotizada. Podría haberse ampliado el periodo de cómputo a toda la vida laboral (por ejemplo, 37 años, que es lo que actualmente da lugar al 100% del porcentaje aplicable, lo que dotaría de coherencia al sistema, al tener una misma referencia temporal de qué se considera la vida laboral completa), y dentro de esa horquilla dejar fuera unos años. Quizá hubiera sido una opción más atrevida y definitiva, evitando nuevas entregas que solo generan incertidumbre. Pero en su contra está el rechazo social, basta ver la reacción que originó dentro del Gobierno esta medida en el socio minoritario y la dificultad de encontrar un acuerdo social, finalmente solo con los sindicatos y matizando mucho la propuesta inicial”³.

2.2. Efectos por la vía del ingreso público

Por la vía del ingreso público, se produce un “destope” parcial de las bases de cotización a la Seguridad Social de forma que se produce un incremento de las bases máximas de cotización y que irá subiendo progresivamente entre 2024 y 2050 en atención al IPC más un 1,2%. Por tanto, no existe una correspondencia entre la mayor base de cotización y las prestaciones percibidas

DÍAZ-GIMÉNEZ ha remarcado que el pacto intergeneracional de las pensiones no es creíble por lo que ha recomendado un aumento del ahorro “privado” para la jubilación por parte de los ciudadanos.

“Como yo lo entiendo es pasar de un sistema de reparto a un sistema mixto, en el que, dentro de un mínimo garantizado por el Estado, el complemento lo tiene que trabajar uno personalmente. Es una combinación de las dos cosas. Hacia eso deberíamos partir”, ha destacado el presidente y consejero delegado de Cobas AM, FRANCISCO GARCÍA PARAMÉS.

En la reforma de pensiones de 2013 se estableció el aumento de la edad de jubilación de 65 años a 67 en un periodo de 15 años, con un proceso que terminará en 2027 y que tiene en cuenta el aumento de la esperanza de vida y el descenso de la natalidad. En 2022, la edad legal de jubilación está en 65 años si se ha cotizado 38 años o más y en 66 años y 6 meses si se cuenta con una cotización de menos de 38 años. En 2023, la edad de jubilación sigue en 65 años siempre que se haya cotizado 38 o más años y subirá a 66 años y 6 meses en caso de haber cotizado menos de 38 años.

Desde 2027, en caso de haber aportado a la Seguridad Social menos de 38 años y 6 meses, la edad exigida pasa a los 67 años. Quienes acrediten haber cotizado más de ese límite podrán jubilarse a los 65 años. Véase MONTERO, H.

(2022): “Retrasar la edad de jubilación a los 74 años para asegurar las pensiones”, *La Razón*, 19 de octubre de 2022. Recuperado el 8 de diciembre de 2022 de

<https://www.larazon.es/economia/20221019/6qbfino4rjespoqukmwqf32ejy.html>.

³ Véase MALDONADO MOLINA, J. A. (2023): “La reforma de las pensiones de 2023: ¿conciliación de sostenibilidad financiera y social?”, *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº 475, pp. 9-42.

(por la pérdida de poder adquisitivo). En segundo lugar, se crea una cotización por solidaridad a partir de 2025 sobre la parte del salario que actualmente no cotiza, que pretende tener una función redistributiva en la previsión social (por la parte que excede del tope máximo de la cotización).

La primera medida llevada a cabo fue el Mecanismo de Equidad Intergeneracional o MEI, que se implementó en 2023 con la Ley 21/2021, de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones y de otras medidas de refuerzo de la sostenibilidad financiera y social del sistema público de pensiones, un sistema sustitutivo del Factor de Sostenibilidad aprobado en la reforma de las pensiones de 2013 para garantizar la financiación de las pensiones. A diferencia del Factor de Sostenibilidad, que calculaba las prestaciones en función del aumento de la esperanza de vida, el Mecanismo de Equidad Intergeneracional sólo se activará si fuese necesario y en un escenario temporal⁴.

El Mecanismo de Equidad Intergeneracional es la segunda parte de la reforma de las pensiones, no obstante y antes bien, debe destacarse la primera parte de la reforma de las pensiones que se adoptó en julio de 2021 sobre las siguientes claves:

- 1.- Revalorizar las pensiones conforme al IPC en 8,5%, lo que supuso un desembolso de 15.000 millones extra para la Seguridad Social, es decir, un incremento del 11,4%, debido a la elevada inflación con motivo del encarecimiento de los productos básicos, la gasolina, el gas y el conflicto ruso-ucraniano⁵.
- 2.- Retrasar la edad de jubilación con los incentivos siguientes: bonificar la jubilación demorada (al incrementar la prestación a quienes trabajen más allá de la edad legal de jubilación, hasta un 4% por cada año trabajado de más o una cantidad a tanto alzado); limitar las jubilaciones forzosas; y penalizar la jubilación anticipada —la edad efectiva de la jubilación se sitúa en 64 años y 6 meses, en lugar de los 66 años, al acogerse la jubilación anticipada voluntaria—⁶.

La suficiencia y adecuación de las pensiones se configura “en el marco de los artículos 41 y 50 de la Constitución Española, como valores fundamentales del sistema de pensiones”⁷, en el que

⁴ VILA TIerno, F., GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. y BENÍTEZ LLAMAZARES, N. (2023): “Suficiencia y sostenibilidad en el Marco de la Ley 21/2021. Especial atención al mecanismo de equidad intergeneracional”, *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº 467, pp. 119-147.

⁵ PALACIOS, L. (2022): “Los pensionistas tendrán un extra de 1.300 euros en 2023 con la subida del 8,5%”, *Diario Sur*, 29 de noviembre de 2022. Recuperado el 8 de diciembre de 2023 de <https://www.diariosur.es/economia/pensiones/pensionistas-extra-1300-20221129100049-ntrc.html>.

⁶ EUROPA PRESS (2022): “La primera pata de la reforma de pensiones entra en vigor este sábado”, 1 de enero de 2022. Recuperado el 8 de diciembre de 2023 de <https://www.europapress.es/economia/laboral-00346/noticia-primera-pata-reforma-pensiones-entra-vigor-sabado-20220101104456.html>.

⁷ TORTUERO PLAZA, J. L. (2021): “Editorial”, *Revista de Estudios Jurídico Laborales y de Seguridad Social (REJLSS)*, nº 3, pp. 14-19.

el legislador realiza una nueva redacción del artículo 58 de la Ley General de Seguridad Social⁸ para que la revalorización de las pensiones pueda “preservar el mantenimiento del poder adquisitivo de las pensiones y de garantizar la suficiencia económica de los pensionistas”, indicado en el Preámbulo de la Ley 21/2021⁹.

En 2021 cambió el sistema de revalorización de las pensiones públicas con la reforma de las pensiones y la aprobación de una de Ley para garantizar el poder adquisitivo de las pensiones y reforzar la sostenibilidad del sistema. La Ley 21/2021, de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones y de otras medidas de refuerzo de la sostenibilidad financiera y social del sistema público de pensiones¹⁰, tuvo su entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2022. Se pretende con ello dar cumplimiento a las Recomendaciones del Pacto de Toledo de 2020 fruto del consenso de los partidos políticos.

En la Ley referida se realiza una subida de las pensiones de manera anual de acuerdo con el IPC. Lo quiere decir que cada año se incrementarán las pensiones a 1 de enero conforme a la inflación media anual del año anterior. Las pensiones no se verían damnificadas en caso de resultar negativo el IPC. Asimismo, cada cinco años se exige una evaluación de los efectos que causa la revalorización de acuerdo con la inflación del año anterior para garantizar el mantenimiento del principio de suficiencia económica y del poder adquisitivo de los pensionistas.

El artículo 58 de la Ley General de la Seguridad Social prevé que las pensiones contributivas se revaloricen anualmente conforme al IPC, con la referencia de los 12 meses anteriores, con un mecanismo de garantía que impida la variación negativa y con el establecimiento de un tope absoluto en la revalorización. Se introduce el Mecanismo de Equidad Intergeneracional en aten-

⁸ Artículo 58 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social denominado “Revalorización y garantía de mantenimiento del poder adquisitivo de las pensiones”:

- “1. Las pensiones contributivas de la Seguridad Social mantendrán su poder adquisitivo en los términos previstos en esta ley.
2. A estos efectos, las pensiones de Seguridad Social, en su modalidad contributiva, incluido el importe de la pensión mínima, se revalorizarán al comienzo de cada año en el porcentaje equivalente al valor medio de las tasas de variación interanual expresadas en tanto por ciento del Índice de Precios al Consumo de los doce meses previos a diciembre del año anterior.
3. Si el valor medio al que se refiere el apartado anterior fuera negativo, el importe de las pensiones no variará al comienzo del año.
4. El importe de la revalorización anual de las pensiones de la Seguridad Social no podrá determinar para estas, una vez revalorizadas, un valor íntegro anual superior a la cuantía establecida en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado, sumado, en su caso, al importe anual íntegro ya revalorizado de las otras pensiones públicas percibidas por su titular”. BOE núm. 261, de 31 de octubre de 2015”.

⁹ Preámbulo de la Ley 21/2021, de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones y de otras medidas de refuerzo de la sostenibilidad financiera y social del sistema público de pensiones. BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 2021.

¹⁰ Ley 21/2021, de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones y de otras medidas de refuerzo de la sostenibilidad financiera y social del sistema público de pensiones. BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 2021.

ción a las recomendaciones de la Unión Europea y a los compromisos de sostenibilidad financiera para sustituir al Factor de Sostenibilidad como prestación patrimonial pública¹¹.

¹¹ Según la Seguridad Social en noviembre de 2023:

“El gasto en pensiones contributivas se sitúa en el 11,5% del producto interior bruto (PIB) en el mes de noviembre. La nómina mensual de las prestaciones contributivas de la Seguridad Social en el mes de noviembre fue de 12.100,8 millones de euros para el pago de la mensualidad ordinaria. Junto con la nómina de este mes también se abona la paga extraordinaria de noviembre de 2023, por un importe de 11.823 millones de euros.

Distribución según clase de pensión:

Casi tres cuartas partes de la nómina de pensiones contributivas de noviembre corresponden a pensiones de jubilación, en concreto, el 73%, es decir, 8.838,9 millones de euros. A pensiones de viudedad se han destinado 2.010,9 millones de euros, mientras que la nómina de las prestaciones por incapacidad permanente asciende a 1.055,7 millones, la de orfandad, a 163,2 millones de euros y la de las prestaciones en favor de familiares, a 32 millones.

De las 10.101.961 pensiones contributivas abonadas, 6.415.552 son de jubilación, 2.355.361 de viudedad, 945.141 de incapacidad permanente, 340.491 de orfandad y 45.416, en favor de familiares. El número de pensiones crece a un ritmo interanual del 1,3%.

Por su parte, el número de pensionistas es de 9.145.589. De ellos, 4,6 millones son hombres y 4,5 millones mujeres. La proporción de pensiones por pensionista es de 1,1 prestaciones por persona.

La pensión con más beneficiarios es la de jubilación, con 6,3 millones de personas. De ellas, el 60,1% son hombres, mientras que en el caso de la pensión de viudedad, de las 1,5 millones de personas que la perciben como principal prestación, el 95,8% son mujeres. Por otra parte, hay 940.387 perceptores de incapacidad permanente, 322.796 de orfandad, y 44.770 en favor de familiares.

Pensión media:

La pensión media del sistema asciende a 1.197,9 euros al mes. Esta cuantía comprende las distintas clases de pensión (jubilación, incapacidad permanente, viudedad, orfandad y en favor de familiares).

La pensión media de jubilación, por su parte, es de 1.377,7 euros. Por regímenes, la pensión media de jubilación procedente del Régimen General es de 1.533,7 euros mensuales, mientras que la más baja la registra el Régimen de Autónomos, con 917,6 euros/mes. En la Minería del Carbón, la media de jubilación mensual se sitúa en 2.687,1 euros, y es de 1.527,4 euros en el Régimen del Mar. La cuantía media de las nuevas altas de jubilación en el sistema ascendió en el mes de octubre de 2023 (último dato) a 1.409,6 euros mensuales.

Por su parte, la pensión media de viudedad es de 853,7 euros al mes.

La media de tiempo de resolución de los expedientes en octubre (último dato disponible) fue de 10,3 días en el caso de la pensión de jubilación y de 15,1 días en el caso de las pensiones de viudedad. Hay que tener en cuenta que el plazo máximo de resolución en estos procedimientos, según el RD 286/2003 del 7 de marzo y el RD 1192/2021, de 3 de agosto, es de 90 días tanto en las prestaciones de jubilación como en las de viudedad.

Complementos de brecha de género:

En noviembre, 619.832 pensiones han percibido el complemento por brecha de género, de las que un 90,7% son mujeres (562.184). El importe medio mensual de este complemento en la pensión es de 65,4 euros. De las 619.832 pensiones complementadas, el 23,2% corresponde a pensionistas con un hijo (143.713), que anteriormente no tenían acceso al complemento de maternidad. El 47,1% de los beneficiarios cuentan con dos hijos (291.869); el 19,3%, con tres (119.582), y con cuatro hijos, el 10,4% (64.668).

El complemento de brecha de género, vigente desde febrero de 2021, consiste en una cuantía fija, tras la revalorización aplicada en 2023, de 30,40 euros al mes por hijo, que se aplica desde el primer hijo, a diferencia del complemento de maternidad anterior. Se solicita a la vez que se solicita la pensión.

Clases Pasivas:

Por su parte, la nómina mensual de pensiones de Clases Pasivas ascendió a 1.514,8 millones de euros en el mes de octubre, último dato disponible. Esta cifra supone un aumento de 166,4 millones de euros respecto a la del año anterior, un 12,3% más.

El número de pensiones en vigor fue de 705.057, 14.267 pensiones más que en el mismo mes del año anterior (2,1% de variación anual).

Por ende, el Mecanismo de Equidad Intergeneracional se dirige al refuerzo de la sostenibilidad del sistema de reparto de la Seguridad Social y a la garantía del poder adquisitivo de las pensiones públicas, a diferencia del Factor de Sostenibilidad que disminuía la cuantía en el pago de las pensiones públicas, en especial a los más jóvenes.

Conforme a las exigencias del Pacto de Toledo en su “Recomendación 3”, el Fondo de Reserva de la Seguridad Social debe dotarse de recursos económicos para afrontar futuros retos en la sostenibilidad del sistema de pensiones. El objetivo del Mecanismo de Equidad Intergeneracional es repartir de un modo equilibrado entre generaciones el esfuerzo de financiar las pensiones al ser nuestro sistema un modelo de reparto intergeneracional, en el cual las personas trabajadoras financian de forma solidaria a través de sus cotizaciones las pensiones de los jubilados.

Las pensiones se encuentran comprometidas por el envejecimiento de la población. Hoy sólo hay 2,3 cotizantes por pensionista y hace cuatro décadas la ratio era del 5,3; en unas décadas apenas habrá uno, según las proyecciones poblacionales del Instituto Nacional de Estadística. Se traduce en que el actual modelo de financiación no es sostenible en el tiempo debido a la jubilación de la generación del *baby boom*, la baja tasa de natalidad y el aumento de la longevidad. El Mecanismo de Equidad Intergeneracional tiene dos componentes:

- 1.- Reactivar el Fondo de Reserva de la Seguridad Social mediante una aportación de 0,6 puntos porcentuales de cotización por contingencias comunes entre los años 2023 y 2032. Esta aportación será de 0,6 puntos porcentuales de la cotización por contingencias comunes, es decir, un aumento de 11,86 euros mensuales para una pensión de jubilación media —se reparte entre 0,5 puntos porcentuales por la empresa, esto es, 9,89 euros y 0,1 puntos porcentuales por el trabajador, o sea, 1,97 euros—. Esta partida serviría de comodín en caso de prever un desvío del gasto en pensiones para 2050. Si tal situación se diera, la llamada “hucha de las pensiones”, que solamente cuenta con unos 2.000 millones, se activaría en 2033.
- 2.- Siempre que no se produzca la desviación del gasto previsto se plantearía la utilización de los recursos del Fondo de Reserva para reducir las cotizaciones sociales o mejorar la cuantía de las pensiones. Si en 2033 se apreciara en los Informes de Envejecimiento de la Comisión Europea (*The 2021 Ageing Report*¹²) la desviación de previsión del gasto en pensiones para 2050, tomando como referencia el informe de 2024, se usará el Fondo de Reserva con el límite del 0,2% del PIB. Así, si los activos del Fondo de Reserva fueran

El Régimen de Clases Pasivas del Estado incluye fundamentalmente al personal militar y al personal civil de la Administración General del Estado, de la Administración de Justicia, de las Cortes Generales y de otros órganos constitucionales o estatales, así como a los funcionarios transferidos a las comunidades autónomas”.

Véase SEGURIDAD SOCIAL (2023): “El gasto en pensiones contributivas supone el 11,5% del PIB”, *Revista de la Seguridad Social*, 28 de noviembre de 2023. Recuperado el 8 de diciembre de 2023 de <https://revista.seg-social.es/-/dato-pensiones-noviembre-2023>.

¹² COMISIÓN EUROPEA (2021): “The 2021 Ageing Report: Economic and Budgetary Projections for the EU Member States (2019-2070)”. Recuperado el 8 de diciembre de 2023 de https://economy-finance.ec.europa.eu/publications/2021-ageing-report-economic-and-budgetary-projections-eu-member-states-2019-2070_en.

insuficientes, el Gobierno negociaría con los agentes sociales en el próximo Pacto de Toledo para incrementar el tipo de cotización u otras fórmulas de carácter alternativo que aumenten los ingresos o reduzcan el porcentaje del gasto en pensiones de acuerdo con el PIB¹³.

No obstante, la Comisión Europea no encuentra viable este nuevo mecanismo debido a que España debe contener el gasto y aumentar los ingresos —con el Mecanismo de Equidad Intergeneracional se presenta difícil su cumplimiento, debido al déficit y la deuda del sistema—. Según el argumento de los funcionarios de la Comisión Europea, “no compensará ni de lejos la contención del gasto que suponía la puesta en marcha de la herramienta de ajuste que recortaba las pensiones de nuevos jubilados y la Comisión Europea insta a que lo modifiquen por un ajuste automático de más impacto”. Se estima que, en 2023, dado al aumento de las cotizaciones sociales en 0,6 puntos, irán 2.793 millones de euros al Fondo de Reserva de la Seguridad Social, los cua-

¹³ La Disposición Final 4ª de la Ley 21/2021, de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones y de otras medidas de refuerzo de la sostenibilidad financiera y social del sistema público de pensiones detalla el nuevo “Mecanismo de equidad intergeneracional (MEI)”:

“Con el fin de preservar el equilibrio entre generaciones y fortalecer la sostenibilidad del sistema de la Seguridad Social en el largo plazo, se establece un mecanismo de equidad intergeneracional cuyo funcionamiento será el siguiente:

1. Primer componente. A partir de 2023, y a lo largo de un periodo de diez años, se fijará una cotización adicional finalista que nutrirá el Fondo de Reserva de la Seguridad Social en los siguientes términos:

- a) La cotización será de 0,6 puntos porcentuales, siguiendo la estructura actual de distribución entre empresa y trabajador.
- b) Esta cotización finalista se mantendrá hasta 2032.
- c) Se adaptará la normativa sobre el Fondo de Reserva para garantizar que la utilización de esta cuota finalista y de los rendimientos que genera se destine exclusivamente a atender las desviaciones en el nivel de gasto a las que se hace referencia en el siguiente apartado.

2. Segundo componente. A partir de 2032, con una periodicidad trienal, se verificará si, de acuerdo con las últimas previsiones del *Ageing Report* de la Comisión Europea o documento análogo, el nivel de gasto en 2050 supera la previsión para ese año del citado informe de 2024 una vez descontado el efecto que habría tenido el derogado factor de sostenibilidad. En función de esta valoración, en 2033:

a) Si el nivel de gasto previsto no supera este umbral, no se aplicará ninguna medida. En tal caso, podrá valorarse en el seno del diálogo social para su elevación como propuesta a la Comisión de Seguimiento y Evaluación de los Acuerdos del Pacto de Toledo la utilización de los recursos del Fondo de Reserva de la Seguridad Social para reducir las cotizaciones sociales o mejorar la cuantía de las pensiones.

b) Si el nivel de gasto previsto supera el citado umbral, se aplicarán las siguientes medidas:

– Se dispondrá de los activos del Fondo de Reserva de la Seguridad Social para la financiación del gasto en pensiones contributivas, con un límite de disposición anual del 0,2 por 100 del PIB.

– En el supuesto de que la citada desviación sea superior a ese 0,2 por 100, o que se hayan agotado los activos del Fondo de Reserva, el Gobierno negociará con los interlocutores sociales para elevar a la Comisión de Seguimiento y Evaluación de los Acuerdos del Pacto de Toledo una propuesta que, de forma equilibrada, bien se dirija a minorar el porcentaje de gasto en pensiones en términos de PIB a través de medidas enmarcadas en las recomendaciones del Pacto de Toledo, bien a incrementar el tipo de cotización u otras fórmulas alternativas para aumentar los ingresos, bien a ambas medidas, en los términos que se acuerden, teniendo especialmente en cuenta el principio de suficiencia.

Estas medidas deberán compensar la desviación en la previsión de gasto en pensiones en 2050 que no esté cubierta por los activos del Fondo de Reserva con un límite del 0,8 por 100 del PIB, de acuerdo con una senda que refleje el impacto creciente que habría tenido la aplicación del factor de sostenibilidad que ahora se deroga y con un efecto temporal que no podrá prolongarse más allá de 2060”. BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 2021.

les se consideran “insuficientes para afrontar el gasto de la subida de las prestaciones y de nuevos jubilados”¹⁴.

Con la nueva reforma, en 2029 y hasta 2050 la cotización se duplicará al 1,2% (lo que se traduce a un 1% empresario y 0,2% trabajador). Será objeto de revisión si en 2033 se aprecia en los Informes de Envejecimiento de la Comisión Europea la desviación de previsión del gasto en pensiones para 2050. Por tanto, se usará el Fondo de Reserva con el límite de un 0,2% del PIB. En el caso de que los activos del Fondo de Reserva fueran insuficientes, se ha de incrementar el tipo de cotización u otras fórmulas de carácter alternativo que aumenten los ingresos o reduzcan el porcentaje del gasto en pensiones en términos del PIB.

Se prosigue la anterior idea de Maldonado Molina: “Igualmente, es positiva la solución para el incremento adicional de las bases y pensiones máximas, con una ocurrente y acertada diferencia en los tiempos de efectividad de ambos porcentajes adicionales, que permite eludir incrementos extraordinarios por pensiones máximas a buena parte de la generación del *baby boom*. Y la novedosa cuota adicional por solidaridad, que implícitamente supone un destope de bases máximas en cuanto habrá que cotizar siempre un porcentaje adicional por el importe que supera el tope. Se recauda más a corto y medio plazo, difiriendo el aumento de las pensiones máximas a cuando haya pasado el «tsunami» demográfico. Ello permitirá que quienes cotizan por bases más altas dejen de recurrir a la protección complementaria, fortaleciendo los ingresos del sistema y por ende. La confianza en el mismo, al seguir bajo la cobertura del sistema la mayoría, minorando el riesgo de que acabe siendo un sistema de mínimos”¹⁵.

3. LA REFORMA DE LAS PENSIONES: ADVERTENCIA DE LA AIREF Y DEL BANCO DE ESPAÑA

Acerca de la reforma de las pensiones, la AIREF, en su Documento Técnico 2/23, sobre el impacto de las reformas del sistema de pensiones entre 2021 y 2023, ha advertido que la reforma empeora la sostenibilidad del sistema y ha instado a los responsables públicos a articular una estrategia fiscal nacional a medio y largo plazo que contemple una reforma integral del marco fiscal para garantizar la sostenibilidad¹⁶.

¹⁴ *La Voz de Galicia* (2022): “La reforma de las pensiones se tambalea ante las reticencias de la CEOE y Bruselas”, 23 de octubre de 2022. Recuperado el 8 de diciembre de 2023 de https://www.lavozdeg Galicia.es/noticia/economia/2022/10/23/reforma-pensiones-tambalea-ante-reticencias-ceoe-bruselas/0003_202210G23P36995.htm.

¹⁵ MALDONADO MOLINA, J. A. (2023): “La reforma de las pensiones de 2023: ¿conciliación de sostenibilidad financiera y social?”, *op. cit.*

¹⁶ En el Documento técnico 2/23 se desglosan las medidas de gastos y de ingresos. En las medidas de gasto se encuentra: la revalorización de pensiones con el IPC y la eliminación del IRP; la eliminación del factor de sostenibilidad; la jubilación anticipada y demorada; el cómputo de años para el cálculo de la pensión de entrada; y la evolución de la pensión máxima diferente a bases máximas de cotización. En las medidas de ingresos se encuentra: el Mecanismo de Equidad Intergeneracional; la reforma de las cotizaciones de trabajadores autónomos; la evolución de las bases máximas de cotización y la tasa de solidaridad. Sobre la medida de ingresos, se destaca el Mecanismo de Equidad Intergeneracional, en el que advierte de lo siguiente:

En el mismo sentido, el Informe anual del Banco de España 2022 estima que será necesario adoptar nuevas medidas a partir de 2025 para reforzar su sostenibilidad financiera¹⁷.

4. CONCLUSIONES

Para garantizar la sostenibilidad de las futuras pensiones, se podrán adoptar medidas sobre los ingresos y los gastos públicos como:

- 1º.- Retrasar de nuevo la edad de jubilación. Como ya se ha comentado, la edad legal de jubilación se situará en 2027 a los 67 años, no obstante, se podría volver a proponer un nuevo retraso de la edad legal de jubilación en el futuro, hasta los 74 años para que el sistema sea sostenible.
- 2ª.- Tomar en cuenta toda la vida laboral del trabajador a efectos del cálculo de la pensión contributiva. De hecho, se toma en cuenta en otros países de Europa como Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, Chequia, Chipre, Croacia, Eslovaquia, Estonia, Finlandia, Grecia, Hungría, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Noruega, Polonia, Portugal, y Rumanía.
- 3ª.- Incrementar el tipo de cotización, es decir, reforzar el Mecanismo de Equidad Intergeneracional. Como ya se ha visto, este mecanismo se verá incrementado del 0,6% actual al 1,2% a partir de 2029 hasta 2050. Sin embargo, esto no quiere decir que vuelva a verse incrementado en el futuro.

“A partir de datos macroeconómicos del escenario a medio y largo plazo de empleo y bases de cotización se hace una estimación de la evolución de las cotizaciones en el tiempo. A esa evolución se le aplica el diferencial de cotizaciones que establece el MEI para cada año, con lo que se obtiene el impacto en peso sobre PIB del aumento de cotizaciones. El escenario base de la AIREF se define en términos de contabilidad nacional, con lo que se introduce el impacto del MEI como un aumento de las cotizaciones anual, independientemente del momento de desembolso. Esta forma de contabilización es equivalente a hacer el supuesto de que los intereses que se obtendrían por la acumulación de los ingresos del MEI en el Fondo de Reserva serán los mismos que se pagan por la deuda del total de las AAPP, esto es, que la acumulación de ingresos en un fondo no presentaría una ventaja comparado con dedicarlos a reducir el déficit del año correspondiente. La AIREF estima que utilizar el MEI cada año para reducir el déficit lleva a una reducción de la deuda total de 11 puntos en 2070”.

Véase AIREF (2023): “Documento técnico sobre el impacto de las reformas del sistema de pensiones entre 2021 y 2023”, *Documento técnico* 2/23, 24 de marzo de 2023. Recuperado el 29 de septiembre de 2023 de <https://www.airef.es/wp-content/uploads/2023/03/OPINI%C3%93N-SOSTENIBILIDAD/230324-DT.2.23-Evaluaci%C3%B3n-impacto-reformas-sistema-de-pensiones-2021-y-2023.pdf>.

¹⁷ En el Informe anual 2022 se detalla que “El análisis conjunto de los principales cambios normativos introducidos en nuestro sistema de pensiones desde 2021 —si bien está sujeto a una elevada incertidumbre— apunta a que, previsiblemente, será necesario adoptar nuevas medidas a partir de 2025 para reforzar su sostenibilidad financiera. Una fuente de incertidumbre adicional es el posible impacto que las medidas de ingresos adoptadas en 2023 podrían tener sobre el empleo, los salarios y la competitividad de la economía española. Todo ello recomienda, especialmente teniendo en cuenta la relevancia de los cambios implementados, una evaluación rigurosa, continua y transparente de la magnitud de sus efectos, incluyendo sus consecuencias sobre la equidad intergeneracional”. Véase BANCO DE ESPAÑA (2023): “Informe anual 2022”, 10 de mayo de 2023. Recuperado el 29 de septiembre de 2023 de https://www.bde.es/f/webbe/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesAnuales/InformesAnuales/22/Fich/InfAnual_2022.pdf.

- 4ª.- Adoptar otras medidas alternativas para aumentar los ingresos públicos, como la creación de nuevas prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público ajenas a la subida de cotizaciones y establecer impuestos. Por ejemplo, la Ley 38/2022¹⁸ ha establecido dos gravámenes temporales: uno sobre la energía y otro sobre las entidades de crédito; y el Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas (que grava el patrimonio neto de las personas físicas que superen 3 millones de euros al tipo impositivo del 1,7%, cuya finalidad es exclusivamente recaudatoria ante la poca efectividad del Impuesto sobre el Patrimonio y la bonificación en determinadas Comunidades Autónomas), y cuya recaudación se dirigirá a financiar gastos públicos.

Bibliografía

- AIREF (2023): “Documento técnico sobre el impacto de las reformas del sistema de pensiones entre 2021 y 2023”, *Documento técnico* 2/23, 24 de marzo de 2023. Recuperado el 8 de diciembre de 2023 de https://www.airef.es/wp-content/uploads/2023/03/OPINI%C3%93N-SOSTENIBILIDAD/230324.-DT.2.23_-Evaluacio%C3%81n-impacto-reformas-sistema-de-pensiones-2021-y-2023.pdf.
- BANCO DE ESPAÑA (2023): *Informe anual 2022*, 10 de mayo de 2023. Recuperado el 8 de diciembre de 2023 de https://www.bde.es/f/webbe/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesAnuales/InformesAnuales/22/Fich/InfAnual_2022.pdf.
- COMISIÓN EUROPEA (2021): “The 2021 Ageing Report: Economic and Budgetary Projections for the EU Member States (2019-2070)”. Recuperado el 8 de diciembre de 2023 de https://economy-finance.ec.europa.eu/publications/2021-ageing-report-economic-and-budgetary-projections-eu-member-states-2019-2070_en.
- EUROPA PRESS (2022): “La primera pata de la reforma de pensiones entra en vigor este sábado”, 1 de enero de 2022. Recuperado el 8 de diciembre de 2023 de <https://www.europapress.es/economia/laboral-00346/noticia-primer-pata-reforma-pensiones-entra-vigor-sabado-20220101104456.html>.
- LA VOZ DE GALICIA (2022): “La reforma de las pensiones se tambalea ante las reticencias de la CEOE y Bruselas”, 23 de octubre de 2022. Recuperado el 8 de diciembre de 2023 de https://www.lavozdeg Galicia.es/noticia/economia/2022/10/23/reforma-pensiones-tambalea-ante-reticencias-ceoe-bruselas/0003_202210G23P36995.htm.
- MALDONADO MOLINA, J. A. (2023): “La reforma de las pensiones de 2023: ¿conciliación de sostenibilidad financiera y social?”, *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº 475.
- MONTERO, H. (2022): “Retrasar la edad de jubilación a los 74 años para asegurar las pensiones”, *La Razón*, 19 de octubre de 2022. Recuperado el 8 de diciembre de 2022 de <https://www.larazon.es/economia/20221019/6qbfno4rjespoqukmwqf32ejy.html>.
- PALACIOS, L. (2022): “Los pensionistas tendrán un extra de 1.300 euros en 2023 con la subida del 8,5%”, *Diario Sur*, 29 de noviembre de 2022. Recuperado el 8 de diciembre de 2023 de <https://www.diariosur.es/economia/pensiones/pensionistas-extra-1300-20221129100049-ntrc.html>.

¹⁸ Véase Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022.

SEGURIDAD SOCIAL (2023): “El gasto en pensiones contributivas supone el 11,5% del PIB”, *Revista de la Seguridad Social*, 28 de noviembre de 2023. Recuperado el 8 de diciembre de 2023 de <https://revista.seg-social.es/-/dato-pensiones-noviembre-2023>.

TORTUERO PLAZA, J. L. (2021): “Editorial”, *Revista de Estudios Jurídico Laborales y de Seguridad Social (REJLSS)*, nº 3.

VILA TIerno, F., GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. y BENÍTEZ LLAMAZARES, N. (2023): “Suficiencia y sostenibilidad en el Marco de la Ley 21/2021. Especial atención al mecanismo de equidad intergeneracional”, *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº 467.

CAPÍTULO 3

EL GASTO PÚBLICO LOCAL DERIVADO DE LOS FONDOS *NEXT GENERATION*

JOAN PAGÈS I GALTÉS

Universitat Rovira i Virgili

DIANA FERRER VIDAL

Esade Law School

1. Introducción. 2. Contexto de los fondos. 3. Finalidad de los fondos *Next Generation*. 4. Diversificación de los fondos. 5. Aspecto normativo. 6. Aspecto temporal. 7. Aspecto teleológico. 7.1. Neofabianismo versus neokeynesianismo. 7.2. Plan antifraude. 8. Aspecto subjetivo. 8.1. Planteamiento. 8.2. Entidades decisoras, ejecutoras e instrumentales. 8.3. Sujeción a los principios constitucionales del gasto público. 9. Aspecto objetivo. 9.1. Planteamiento. 9.2. Préstamo. 9.3. Subvención. 10. Aspecto formal. 10.1. Planteamiento. 10.2. Formación específica en captación y gestión de fondos europeos. 10.3. Planificación anticipada de necesidades y programas de acciones. 10.4. Diseño de un sistema de gobernanza específico. 10.5. Agilización y simplificación de trámites. 10.6. Control de la buena gestión financiera. 10.7. Inteligencia artificial. 11. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN; Los Fondos *Next Generation* son un instrumento de la UE que, encontrando su causa en la pandemia provocada por el Covid-19, no se inspira tanto en el neokeynianismo como en el neofabianismo, tendente a potenciar la finalidad social del gasto público. Este aspecto positivo se ve enturbiado por un, a nuestro juicio, excesivo centralismo en la gestión de los Fondos y por una preocupante tendencia a desdibujar la función de control interno propia del órgano interventor.

PALABRAS CLAVE; antifraude, Covid-19, intervención, *Next Generation*, préstamo, subvención.

ABSTRACT: Next Generation Funds are an instrument of the EU that, finding its origin in the pandemic caused by Covid-19, are not so much inspired by neo-Keynesianism as by neo-Fabianism, tending to ensure the social purpose of public spending. This positive aspect is clouded by, in our opinion, excessive centralism in the management of the Funds and by a worrying tendency to blur the internal control function of the auditing body.

KEYWORDS: antifraud, Covid-19, intervention, Next Generation, loan, grant.

1. INTRODUCCIÓN

Como explica Font Miret,¹ <La crisis económica y social originada por la pandemia del Covid-19 ha obligado a todos los países e instituciones a tomar medidas de carácter excepcional. La Unión Europea [UE] no ha sido ajena a esta necesidad>. Concretamente, a partir de marzo de 2020, las instituciones europeas tomaron dos tipos de medidas:

- (i) Por un lado, se modificaron con carácter inmediato las normas ya existentes para dar más flexibilidad a los instrumentos de financiación ya existentes a los efectos de adaptarlos a las nuevas necesidades originadas por la pandemia.

Así, se modificó el Reglamento UE núm. 1303/2013, que establece las disposiciones comunes aplicables a los fondos estructurales y de inversión, a los efectos de ampliar los ámbitos de actuación que se consideran financiables (para permitir, por ejemplo, la financiación de las compras de mascarillas y respiradores), la financiación íntegra de las actuaciones (en contra de la práctica habitual de la cofinanciación) o la flexibilización de las normas aplicables las actuaciones de contratación pública o las ayudas de Estado.

- (ii) Por otro lado, se acordó movilizar una gran cantidad de recursos adicionales para paliar, en la medida de lo posible, las consecuencias provocadas por las crisis económicas que forzosamente se derivaría de la pandemia, decidiéndose en este marco crear un mecanismo de financiación separado del marco financiero plurianual del período 2021-2027 que, en esos momentos, se estaba preparando por la Unión Europea.

Así, se aprobó la creación de los Fondos *Next Generation* (NG), que serán objeto de estudio en el presente trabajo en cuanto, por parte de los entes locales, son susceptible de presentar la doble condición de ingreso público en el momento de su percepción, así como de gasto público en el momento de su aplicación.

El primer tema a considerar es el contexto en que han surgido tales fondos.

2. CONTEXTO DE LOS FONDOS

Según hemos apuntado en el apartado 1, los fondos NG nacen a raíz de la pandemia declarada a nivel mundial en 2020² y su objetivo es reforzar la inversión contemplada en el Marco Financiero Plurianual 21-27.

En efecto, antes de la declaración de la pandemia provocada por la Covid-19, la UE había consensuado sus presupuestos para el período 2021-2027, el Marco Financiero Plurianual 21-27 que preveía una inversión 1.074'3 miles de millones de euros.³

¹ FONT MIRET (2022), págs. 1 y 2.

² En este marco, y por lo que respecta al Estado español, el RD 463/2020, de 14 de marzo, declaró el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por la Covid-19. Vid. GARCÍA MUÑOZ y VILLASALERO (2023), págs. 1 y 2.

Estos presupuestos tenían un triple objetivo; (i) La transición digital de la economía. (ii) la sostenibilidad ambiental, i, (iii) la cohesión social.

Pues bien, la pandemia impulsó a la UE a reforzar estos presupuestos con un fondo especial, que en realidad es un conjunto de fondos regulados por el Instrumento de Recuperación Europea,⁴ llamado *Next Generation* (NG), inicialmente dotado con 750.000 millones de euros.

3. FINALIDAD DE LOS FONDOS NEXT GENERATION

Los Fondos NG tienen en conjunto una triple finalidad u objetivo que puede sintetizarse como sigue: (i) Recuperar y reparar los daños de la crisis ocasionada por la pandemia. (ii) Impulsar el crecimiento económico y la creación de empleo. (iii) Acelerar la doble transición ecológica y digital.⁵ Es importante tener en cuenta esta finalidad de los fondos pues, como se verá en el próximo apartado 6, vienen a perfilar su aspecto teleológico.

4. DIVERSIFICACIÓN DE LOS FONDOS

Resulta también relevante caer en la cuenta que, dependiendo del contexto, se utiliza el término <Fondo> (en singular) o <Fondos> (en plural) para referirse al instrumento *Next Generation*.

La explicación radica que en un sentido técnico se utiliza el término Fondo en singular para referirse al Instrumento de Recuperación Europeo NG dotado con 750.000 millones de euros. Mientras que se utiliza el término Fondos en plural para referirse a los ulteriores instrumentos en los que se distribuye este Fondo global.

En este segundo sentido, pues, se trata de sub-fondos, es decir de fondos que se integran en otro fondo que los engloba. Y así, el Fondo o Instrumento de Recuperación Europeo se distribuye en estos siete subfondos: (i) Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (MRR) 672 500 millones e. (ii) REACT-EU: 47 500 millones e. (iii) Horizonte Europa: 5 000 millones e. (iv) InvestEU: 5 600 millones e. (v) Desarrollo rural: 7 500 millones e. (vi) Fondo de Transición Justa: 10 000 millones e. (vii) rescEU: 1 900 millones e.⁶

Se observa que el más importante en términos de volumen económico es el primer subfondo indicado, el MRR, cosa por la cual es el que a efectos prácticos presenta mayor relevancia y, por ende, el más conocido.⁷

³ El 17 de diciembre de 2020, el Parlamento Europeo aprobó el Reglamento (UE, EURATOM) 2020/2093 del Consejo, por el que se aprobó el marco financiero plurianual para el período 2021-2027. Vid. MARTÍNEZ FERNÁNDEZ (2021), pág. 2.

⁴ Plan de recuperación para Europa https://ec.europa.eu/info/live-work-travel-eu/health/coronavirus-response/recovery-plan-europe_es [visto el 27-09-2023]

⁵ Vid. MARTÍNEZ FERNÁNDEZ (2021), pág. 2.

⁶ Vid. MARTÍNEZ FERNÁNDEZ (2021), págs. 2 y 3.

⁷ Vid. GALÁN GALÁN (2021), pág. 4; CASTEJÓN GONZÁLEZ y FONT MIRAVET (2021), pág. 11; VELASCO CABALLERO (2021), pág. 34.

5. ASPECTO NORMATIVO

A nivel comunitario, se aprobó el Reglamento UE 2020/2094 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, por el que se establece el Instrumento de Recuperación de la UE tras la crisis del Covid-19.

A partir de aquí, la UE ha aprobado para cada Fondo los Reglamentos que regulan su funcionamiento. Así, con respecto al MRR tenemos el Reglamento UE 2021/241, de 12 de febrero de 2021, del Parlamento Europeo y del Consejo.

Por lo que se refiere al Estado español, en noviembre de 2020, el Gobierno aprobó el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de la Economía, llamado abreviadamente <Plan España Puede>, que tiene como objetivo planificar y dirigir la aplicación del Fondo de Recuperación Europeo.

Inspirándose en ese plan se dictó el RD-ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban las medidas urgentes para la modernización de la administración y para la ejecución del plan de recuperación, transformación y resiliencia.

El ámbito subjetivo de aplicación de este RD-ley contiene normas que resultan directamente aplicables a las entidades locales, pero también otras normas que se dirigen directamente a la Administración del Estado. Respecto a estas últimas se ha dicho por Velasco Caballero⁸ que <una parte importante del RDL-PRTR sólo es aplicable a la Administración del Estado y su sector público institucional. Se trata de dos tipos de preceptos. Están, en primer lugar, aquellas normas que la DF 1.2 RDL-PRTR considera básicas, pero que en su propia redacción se refieren directa y exclusivamente a la Administración del Estado. Y están, en segundo lugar, aquellos otros preceptos que la propia DF 1.2 RDL-PRTR califica como «no básicos». En relación con ambos grupos de preceptos hay que plantearse su posible aplicación supletoria a las comunidades autónomas y las entidades locales, cuando actúen en el marco del PRTR para la ejecución de fondos europeos>.

A juicio de dicho autor, <La supletoriedad sí es en principio posible en relación con normas especiales y «no básicas» del RDL-PRTR que contienen normas verdaderamente novedosas, referidas a cuestiones que no estaban ya previamente reguladas en normas básicas estatales.>

Pasando ya a la normativa de desarrollo, destacan la Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia; la Orden HFP/1031, de 29 de septiembre, por la que se establece el procedimiento y el formato de la información a proporcionar para el cumplimiento de dicho Plan; así como la Resolución 1/2022, de 12 de abril, de la Secretaría General de Fondos Europeos, por la que se dan instrucciones sobre la gestión del referido Plan.

⁸ VELASCO CABALLERO (2021), pág. 48.

6. ASPECTO TEMPORAL

Los fondos NG están disponibles de manera efectiva desde la aprobación de los Reglamentos que regulen su funcionamiento. Mientras que el plazo para comprometer los fondos NG terminará en 2026, si bien se incita a que los planes financiados con fondos se cierren a 31 de diciembre de 2023, sin perjuicio de que su pago pueda realizarse hasta el 31 de diciembre de 2026.⁹

Iglesias Rey¹⁰ ya advirtió que este plazo tan delimitado para ejecutar los fondos NG impulsa a que se reduzcan los filtros en el proceso, singularmente agilizando la tramitación de los procedimientos de contratación pública y de concesión de subvenciones, sin embargo, precisamente por ello, sostiene que se ha de promover <[...] el necesario fortalecimiento del control posterior de dichos fondos, en donde los órganos de Control interno y Externos están llamados a jugar un papel importante>, tema éste, el del control, del que nos ocupamos en el subapartado 9.f).

7. ASPECTO TELEOLÓGICO

7.1. Neofabianismo versus neokeynesianismo

En la anterior crisis de 2007 los fondos que se articularon estaban destinados a infraestructuras en general, sin exigirse un análisis de sus efectos concretos en la economía y ni tan siquiera de la necesidad de las infraestructuras. Así, con referencia a los ayuntamientos, los fondos del plan-E se otorgaban de manera lineal en proporción a los habitantes de cada municipio.¹¹

Ahora, con los fondos NG, se ha regulado con mayor precisión el destino de los recursos públicos, habiéndose de acreditar que los proyectos financiados con ellos van dirigidos a recomponer el tejido empresarial y social de manera sostenible y resiliente.¹²

Se ha dicho por Martínez Fernández,¹³ que mientras en la crisis de 2007 primó el neokeynesianismo, en esta crisis del Covid-19 prima el neofabianismo, en el sentido de que ahora lo primordial no es tanto aumentar el gasto público, como la finalidad social del gasto público.

De ahí que para solicitar los fondos NG se requiera elaborar por parte de los Ayuntamientos proyectos que puedan resultar elegibles pues las ayudas comunitarias no van dirigidas al global de infraestructuras, sino a las inversiones que cumplan los requisitos que se contemplen en cada fondo.

⁹ Vid. MARTÍNEZ FERNÁNDEZ (2021), pág. 2. De este aspecto temporal vid. también GOBIERNO DE ESPAÑA: *Adenda segunda fase del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia del Reino de España*, 6 de junio de 2023, en <http://planderecuperacion.gob.es> (Visto el día 27-9-2023).

¹⁰ IGLESIAS REY (2020), págs. 3 y 10.

¹¹ Cfr. RD-ley 9/2008, de 28 de noviembre, por el que se crea un Fondo Estatal de Inversión Local y un Fondo Especial para la Dinamización de la Economía y el Empleo; desarrollado por la OM 3566/2008, de 9 de septiembre, por el que se hace público el Acuerdo del Consejo de Ministros de 4 de diciembre.

¹² Vid. VELASCO CABALLERO (2021), págs. 35 y 36, siguiendo a SÁNCHEZ-BARRUECO (2021), p. 587.

Vid. También GARCÍA MUÑOZ y VILLASALERO (2023), págs. 2 y 3

¹³ MARTÍNEZ FERNÁNDEZ (2021), pág. 4.

De ahí también que, de acuerdo con Velasco Caballero, la normativa nacional se haya de interpretar de la manera que mejor sirva a los objetivos pretendidos por los Fondos NG en base al principio de interpretación del derecho interno al derecho comunitario, lo cual, a su vez, puede facilitar la aplicación por parte de las entidades locales de la normativa estatal supletoria dictada para la gestión por parte de la Administración del Estado de los Fondos NG.¹⁴

7.2. Plan antifraude

Los Fondos NG presentan como particularidad estar dotados de un importante contingente de recursos que se ha de gastar en un corto período temporal para unos fines determinados. El problema es que, como ya advirtió Jiménez Asensio¹⁵ respecto al anuncio de los Fondos NG, <Cuando se mueve (como se moverá) tanto dinero los riesgos se multiplican. La sombra de la corrupción siempre es alargada>.¹⁶ Esto explica que el Dictamen núm. 6/2020, del TCUE¹⁷ sobre la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece un Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, se recomiende reforzar las medidas más eficaces contra el fraude y las irregularidades para prevenir los riesgos derivados de la existencia de recursos adicionales tan importantes.¹⁸

Pues bien, en este marco no nos debe de extrañar que se hayan adoptado singulares medidas antifraude, esencialmente recogidas en la Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.¹⁹ Concretamente, el artículo 6 de esta Orden establece la aprobación de un Plan de Medidas Anti-fraude por las entidades decisoras o ejecutoras, en un plazo inferior a 90 días desde la entrada en vigor de la Orden o, en su caso, desde que se tenga conocimiento de la participación en la ejecución del PRTR.

¹⁴ Así, VELASCO CABALLERO (2021), págs. 35 y 36, dice: <en la duda de cómo interpretar las normas nacionales (de contratación, subvencionales, presupuestarias, procedimentales, competenciales) es necesario optar por aquella posibilidad aplicativa que facilite el pleno cumplimiento de los fines de recuperación que expresa el Derecho de la Unión. Este principio de interpretación del Derecho interno conforme al Derecho europeo puede favorecer la aplicación supletoria – por parte de las comunidades autónomas y de las entidades locales– de normas especiales dictadas por el Estado para la gestión (por la Administración del Estado) de los fondos europeos NGEU. Tal es el caso del Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración Pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (RDL-RTR).

¹⁵ JIMÉNEZ ASENSIO (2020).

¹⁶ En este sentido, GALÁN GALÁN (2021), pág. 109, da cuenta que la asociación Autoridades Metropolitanas Europeas (conocida como EMA por sus siglas en inglés, *European Metropolitan Authorities*), emitió en fecha de 11 de diciembre de 2020 el <Informe de posición sobre el papel de las áreas metropolitanas en la planificación y la implementación del Mecanismo Europeo de Recuperación y Resiliencia>, donde advertía de <los riesgos asociados a los criterios de la capacidad de absorción y la buena gobernanza son muy elevados>. La gestión correcta de los fondos europeos en tan poco tiempo “es una labor titánica y que se puede ver amenazada por una mala gestión (incluyendo el fraude y la corrupción) y unas dificultades de absorción graves>.

¹⁷ Tribunal de Cuentas de la Unión Europea.

¹⁸ Vid. IGLESIAS REY (2020), pág. 7.

¹⁹ Partiendo del Reglamento (UE) 2021/241, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de febrero de 2021, por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia,

Contestes con García y Villaseño,²⁰ la verdadera innovación que supone esta normativa relativa a las Fondos NG reside en que se potencia el control de gestión, pues tal y como se deduce del Anexo II.B.6 (*Estimación del riesgos: Tabla de valoración*) de la citada Orden, <Sobre el total de puntos de la escala de evaluación de riesgo, un 12,6 (un 60% sobre el total ponderado de los componentes) tienen que ver con el control de gestión y el componente de hitos y objetivos>, poniéndose así de manifiesto que <El verdadero riesgo de fraude es desperdiciar recursos sin que contribuyan a las necesidades de la ciudadanía.>

De este modo, el Plan antifraude se dirige fundamentalmente a controlar que los fondos se destinen a la finalidad prevista, con lo cual se pone de manifiesto la importancia que se da al aspecto teleológico del gasto.²¹

Cuestión distinta es la escasa operatividad que han mostrado tener hasta el momento dichos Planes antifraude.

Así, el informe de fiscalización del TCu de 2023,²² pese a que <[...] constata que el 83 % de las entidades locales analizadas aprobaron un plan de medidas antifraude destinado a garantizar la correcta gestión de los fondos *Next Generation*>, advierte que el problema radica que las entidades del sector público local <[...] se han limitado, con carácter general, a la aprobación de los planes, quedando pendiente la implantación efectiva de algunas medidas en ellos contenidas, así como el desarrollo de una cultura contra el fraude>, lo cual es debido, <[...] en parte a la premura con la que las entidades tuvieron que aprobar los planes, no habiendo transcurrido, todavía, tiempo suficiente para interiorizar un cambio tan sustancial en las organizaciones>

A nuestro modo de ver, la escasa efectividad que están teniendo los Planes antifraude ponen de manifiesto la relevancia del control interno atribuido al interventor local. Tema éste del que nos ocupamos en el próximo subapartado 8.f).

8. ASPECTO SUBJETIVO

8.1. Planteamiento

Atendiendo al aspecto subjetivo de los fondos cabe diferenciar entre el sujeto que los otorga, que sería el sujeto activo, y quien los percibe, que sería el sujeto pasivo.

Cuando en la relación jurídica solo intervienen dos sujetos, este simple esquema no presenta ulterior dificultad. Ahora bien, cuando intervienen una pluralidad de sujetos, es preciso detenernos para analizar su adscripción activa o pasiva, tal y como acontece con los Fondos NG en el marco del sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

²⁰ J. GARCÍA MUÑOZ y M. VILLASALERO (2023), págs. 3 y 4.

²¹ ASÍ, CASTEJÓN GONZÁLEZ y FONT MIRET (2021), pág. 13, indican respecto a los subfondos MRR que <[...] el sistema de gestión se basa en el cumplimiento de los hitos y objetivos determinados a través de las reformas e inversiones acordadas [...]>.

²² TRIBUNAL DE CUENTAS, <Nota sobre el Informe del Tribunal de Cuentas sobre los fondos Next Generation>, 27 de julio de 2023, en <https://www.tcu.es/es/sala-de-prensa/noticias/La-mayoria-de-las-entidades-locales-han-aprobado-planes-antifraude-para-la-gestion-de-los-Fondos-Next-Generation/>, pp. 1 y 2 (Visto el día 27-09-2023).

8.2. Entidades decisoras, ejecutoras e instrumentales

En efecto, ocupándonos en el presente trabajo de fondos europeos que se otorgan a las entidades locales, resulta pacífico que el sujeto activo es la Unión Europea en su condición de otorgante, en tanto que el sujeto pasivo es la entidad local en su condición receptora.

Sin embargo, tal y como hemos apuntado, se ha de tener en cuenta que entre estos dos sujetos puede intervenir un tercero. Así, según se especifica en la Resolución 1/2022, de 12 de abril, de la Secretaría General de Fondos Europeos, por la que se establecen instrucciones a fin de clarificar la condición de entidad ejecutora, la designación de órganos responsables de medidas y órganos gestores de proyectos y subproyectos, en el marco del sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, se distingue entre las entidades decisoras, las ejecutoras y las instrumentales.

A nuestro modo de ver, las entidades ejecutoras y las instrumentales encajan perfectamente en el concepto de sujeto pasivo de los fondos en tanto en cuanto son quienes los aplican; en cambio, las entidades decisoras constituyen un sujeto intermedio en la medida que se ocupan de la planificación y seguimiento.

En todo caso, tratándose de entidades locales, está claro que no tienen la condición de entidad decisor, pudiendo tener tan sólo la condición de entidad ejecutora o de entidad instrumental. Siendo que en su condición de entidad ejecutora deberán necesariamente establecer un plan antifraude (*cfr.* art. 6 de la Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre) comentado por nosotros en el anterior subapartado 6.b).

En este punto, lo que a nuestro juicio resulta más criticable es la escasa relevancia que se da las entidades locales en la planificación de los fondos NG. Y es que, a pesar de que el grueso de las finalidades pretendidas por los Fondos NG inciden en competencias de las entidades locales, sus gobiernos se han visto reducidos a una mera administración indirecta del Estado, poniéndose así de manifiesto una tendencia exageradamente centralista.²³

8.3. Sujeción a los principios constitucionales del gasto público

En el apartado 1 de este trabajo, ya apuntamos que los Fondos *Next Generation* son susceptible de presentar la doble condición de ingreso público en el momento de su percepción, así como de gasto público en el momento de su aplicación, cosa por la cual están sujetos a los principios o criterios constitucionales del gasto público, cuales son los de eficiencia y economía establecidos por el artículo 31.2 de la Constitución.

²³ Así, GALÁN GALÁN (2021), pág. 114, dice: <En la elaboración de las políticas de recuperación, tanto en el plano de la Unión Europea como en el nacional de España, el papel jugado por los gobiernos locales ha sido muy reducido, por no decir prácticamente inexistente [...] No es admisible, ni siquiera en un contexto de crisis como el actual, reducir los gobiernos locales a mera administración indirecta del resto de entidades territoriales, especialmente del Estado [...]>.

Siguiendo a Orón Moratal,²⁴ conviene destacar que tales criterios constitucionales se aplican al conjunto de los órganos administrativos que puedan influir en la toma de decisiones del gasto público.

En el caso de los Fondos *Next Generation* debe tenerse en cuenta que estos órganos no se reducen a los integrados en las entidades decisoras, sino que abarcan también a los de las entidades ejecutoras e instrumentales en la medida que, aun de forma muy limitada, también adoptan decisiones sobre la gestión de los Fondos en el ámbito de sus competencias.

9. ASPECTO OBJETIVO

9.1. Planteamiento

Los fondos NG incluyen dos grandes líneas de financiación: una es de subvención y otra es de préstamo.²⁵ Conviene destacar que, si bien el articulado del RD-Ley 36/2020 se ocupa de regular los préstamos en el seno de los preceptos destinados a la subvención (*cfr.* arts. 60, 61 y 67.4), conceptualmente se trata de figuras financieras distintas.

9.2. Préstamo

Si los fondos NG se conceden con la condición de su devolución, estamos ante un préstamo, esto es, ante una operación de crédito generadora de deuda pública.²⁶

Cuando el destinatario del préstamo sea una entidad local, presupuestariamente se clasificará a nivel económico en el capítulo de ingresos 9 referente a pasivos financieros.²⁷

Velasco Caballero²⁸ apunta que, a diferencia de lo que acontece con las subvenciones, el préstamo está sujeto a las limitaciones propias de la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

²⁴ ORÓN MORATAL (1995), pág. 53.

²⁵ Así, MARTÍNEZ FERNÁNDEZ (2021), pág. 3, explica que <España puede recibir de los fondos NG hasta 140.000 millones de los cuales alrededor de 72.000 se desembolsarán en forma de transferencia y el resto a través de préstamos>. Por su parte, BOSCH ROCA (2023), pág. 79, informa que <A finales de junio de 2022 la Comisión Europea confirmó la asignación a España de 77.234 millones de euros del fondo MRR en forma de transferencias no reembolsables y 84.000 millones en forma de préstamos, cuyas cantidades dispuestas habrían de ser devueltas el 31 de diciembre de 2058>, indicando que estos importes se complementan con los derivados de otros fondos.

²⁶ Así, como explica FERREIRO LAPATZA (2006), pág. 134, <[...] las operaciones de crédito realizadas por el Estado u otro ente público, pueden reconducirse al préstamo como figura general cuyo mecanismo esencial, reproducido en sus diversas manifestaciones, está constituido por la toma de una cantidad de dinero que en el futuro se ha de devolver. Al préstamo en su sentido más general y vulgar como «dinero o valor que alguien toma para devolverlo»>.

²⁷ *Cfr.* Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales.

²⁸ VELASCO CABALLERO (2021), pág. 42.

9.3. Subvención

Si los fondos NG no se han de devolver, estamos ante una subvención.

Cuando el destinatario de la subvención sea una entidad local, presupuestariamente se clasifica a nivel económico en los capítulos de ingresos 4 o 7 referentes a transferencias, según sean corrientes o de capital. Para ser más precisos, cuando el ingreso se recibe por la entidad local directamente de la Unión Europea, se aplicará al subconcepto 49 si es una subvención corriente o al subconcepto 79 si es una subvención de capital.

Es importante tener en cuenta que aun cuando, como acabamos de ver, desde un punto de vista presupuestario se clasifiquen como transferencias, desde un punto de vista contable estamos ante una subvención, tal y como se deduce de la norma 18.1 de la segunda parte de la Instrucción de Contabilidad Local de 2013. Ello comporta que si no se acredita el destino previsto de los fondos, nace la obligación de devolverlos.²⁹

Se trata ésta de una medida perfectamente acorde con la normativa general de subvenciones. El caso es que, si se reciben los fondos directamente de la Unión Europea, se ha de realizar el ajuste contable derivado de la Decisión de EUROSTAT 22/2005, de 15 de febrero,³⁰ lo cual afecta al cálculo de la necesidad o capacidad de financiación de los entes locales.³¹

Precisamente el origen comunitario de los fondos *Next Generation* vuelve a plantear el tema de la subvencionabilidad del IVA respecto a los fondos derivados de la Unión Europea. lo cual resulta relevante porque de considerarse no subvencionable el IVA tendremos importantes desviaciones financieras cuando los entes locales no actúan como empresarios, en cuanto la no financiación del mismo supondrá que se tenga que financiar con cargo al presupuesto público. En el marco de los criterios generales fijados por la normativa (cual es el caso destacado del Reglamento Financiero (UE, EURATOM) 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo), resulta relevante la consideración que a este asunto se da en las diversas convocatorias de los Fondos *Next Generation*, de tal manera que, de cumplirse las condiciones, <se puede considerar subvencionable el IVA si así ha sido declarado por el ordenador en la convocatoria de la propuesta>³²

²⁹ De esta manera, y en línea con lo que se desprende de la normativa legal reguladora de las subvenciones, la subvención es una transferencia caracterizada porque no se concede a la libre y genérica disposición del receptor, sino que se concede para que el receptor la destine a una finalidad específica y concreta. Como explica la doctrina, <La transferencia se diferencia, por tanto, de la subvención, en su afectación genérica a la financiación de operaciones y actividades no especificadas por el ente concedente y que son propias del funcionamiento del ente receptor>. A diferencia de las subvenciones, las transferencias suponen unos desplazamientos que <pretenden contribuir genéricamente a la financiación de otras Administraciones o entes públicos en general o simplemente se emplean para cubrir gastos diversos que no aparecen especificados con detalle en el acto de transferencia> [cfr. SESMA SÁNCHEZ, (1998), págs. 349 i 350].

³⁰ Detallado en el subapartado III.9 del *Manual de cálculo del Déficit en contabilidad nacional adaptado a las Corporaciones locales*, elaborado por la Intervención General de la Administración del Estado [http://ia.ge.pap.hacienda.gob.es (visto el día 27-09-2023)].

³¹ EL CONSULTOR -Redacción- (2023a), p. 2.

³² Cfr. GUERRERO MUÑOZ (2023), pág. 7.

10. ASPECTO FORMAL

10.1. Planteamiento

Uno de los problemas clásicos de las administraciones públicas territoriales, singularmente de los municipios pequeños, es el relativo a la formalización de los trámites para solicitar ayudas europeas.³³ Así, el Estado español ha sido el tercer país europeo con menor porcentaje de gestión de los fondos comunitarios del marco Financiero Plurianual 2014-2020.

Pues bien, precisamente para intentar evitar que con los fondos NG suceda lo mismo, el RD-ley 36/2020 pretende facilitar su tramitación. Así en su artículo 1.3 se dice: *<3. El real decreto-ley incorpora una serie de instrumentos de carácter general dirigidos a reducir las barreras normativas y administrativas, así como un conjunto de medidas de modernización de las administraciones públicas, que permitan una gestión más ágil y eficiente, para facilitar la absorción de los mencionados fondos>*.

Otro problema clásico es el de control de las ayudas recibidas, el cual se agrava cuando, como ocurre con los Fondos NG, son susceptibles de tener un importe considerable a ejecutar para fines determinados en un breve lapso temporal.

Acto seguido pasamos a ocuparnos de las principales medidas adoptadas para facilitar la tramitación de los fondos, para después ocuparnos de los aspectos formales relativos al control de los fondos recibidos.

10.2. Formación específica en captación y gestión de fondos europeos

El RD-ley 36/2020, contempla una serie de medidas que facilitan la ampliación o reorganización de los recursos humanos, incluyendo la externalización de funciones, su formación, estímulos retributivos extraordinarios, medidas de digitalización y planificación.

Se trata de normas que no son básicas, pero que pueden aplicarse con carácter subsidiario por las entidades locales.

10.3. Planificación anticipada de necesidades y programas de acciones

Dada la singularidad que presentan los fondos NG, la doctrina³⁴ ya advirtió de la conveniencia de realizar una planificación anticipada, tal y como recomienda el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia aprobado por el Gobierno estatal en noviembre de 2020.

³³ Sobre este particular, GALÁN GALÁN (2021), pág. 106, nos da cuenta de la <Resolución del Comité Europeo de las Regiones (CDR) de 14 de octubre de 2020, sobre el Barómetro Regional y Local Anual de la UE 2020, Los entes locales y regionales frente a la covid-19 y la construcción de la recuperación>, por la que se reclama la adopción de medidas <[...]> ante el temor de que las entidades subestatales, en especial las que cuentan con una menor capacidad de gestión, tengan dificultades para acceder efectivamente a los recursos excepcionales proporcionados por los fondos europeos para la recuperación [...]>

³⁴ Cfr. MARTÍNEZ FERNÁNDEZ (2021), pág. 15.

Este criterio se articula aprobándose por cada entidad local su respectivo Plan estratégico a los efectos de que en él se inserten las distintas solicitudes de los fondos NG.

10.4. Diseño de un sistema de gobernanza específico

Los artículos 14 a 21 del RD-ley 36/2020, contemplan para el gobierno estatal un sistema específico para la gobernanza de los fondos NG.

A nivel político se crea una <Comisión de dirección y coordinación>, mientras que a nivel técnico se crea un <Grupo técnico de trabajo multidisciplinar>

Como explica la doctrina,³⁵ este criterio sirve para orientar a los ayuntamientos, pues ya se pone en evidencia que para elaborar las propuestas resulta conveniente contar con un grupo técnico cualificado. Caso de que el ayuntamiento no disponga de estos técnicos tiene una doble opción: o bien externalizar el servicio técnico, o bien solicitar asistencia a la diputación provincial.

10.5. Agilización y simplificación de trámites

El artículo 3 del RD-ley 36/2020, se ocupa de los <principios de gestión>, los cuales, como advierte Martínez Fernández,³⁶ son reconducibles a los <principios de buena administración> y, por ende, estimamos, que son tendentes a la consecución del interés general ponderando los intereses de la Administración con los intereses particulares de los administrados.³⁷

De acuerdo con este autor, estos principios pueden tener especial acogida en el Plan de contratación que el artículo 36 de dicho RD-ley insta para su aprobación por parte de los órganos encargados de la gestión de los proyectos.

Y así, a título de ejemplo, se cita: (i) Utilizar en la contratación pública criterios de valoración exclusivamente matemáticos. De esta manera, se reduce el plazo de adjudicación al no haber la necesidad de solicitar informes de valoración externos a la mesa. (ii) Tramitar exclusivamente en formato electrónico los expedientes de contratación. (iii) En las subvenciones, sustituir el derecho de los ciudadanos a no presentar documentación que ya esté en poder de la Administración, por la obligación de la Administración de incorporar automáticamente esta documentación.

A nuestro modo de ver, lo relevante es la intención del legislador de auspiciar la agilización y simplificación de los trámites, lo cual plantea el tema del control en la gestión del que nos ocupamos acto seguido.

³⁵ Cfr. MARTÍNEZ FERNÁNDEZ (2021), pág. 15.

³⁶ Cfr. MARTÍNEZ FERNÁNDEZ (2021), pág. 6.

³⁷ Cfr. PONCE SOLÉ y VILLORIA MENDIETA (2019), pág. 20; MENÉNDEZ SEBASTIÁN (2021), pág. 21.

10.6. Control de la buena gestión financiera

En el subapartado 6.b) vimos que el aspecto teleológico de los Fondos NG potencia la adopción de medidas antifraude, lo cual, siguiendo a Font Miret,³⁸ pone de relieve que <[...] la puesta en funcionamiento del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia supone un cambio de enfoque, al pasar de un sistema basado en la ejecución del gasto (como ocurre en los fondos estructurales) a un sistema de consecución de hitos y objetivos, lo cual afecta de manera fundamental a los sistemas de gestión y control de los organismos participantes, dado que tienen que incorporar todas aquellas medidas que con el MRR adquieren relevancia [...]>

Ello nos conduce a examinar los efectos que la nueva normativa derivada de los Fondos NG ha tenido en el clásico control interno de la gestión financiera.

Hemos de partir de la base que el control interno de la gestión financiera de los entes locales viene atribuida a su órgano interventor por el artículo 23 del TR de la LRHL.³⁹ Se trata de una típica facultad tradicionalmente atribuida al interventor local, hasta el punto que, a la vista del citado precepto legal y de la normativa de desarrollo contenida en el RCISPL⁴⁰, se haya sostenido por Romagosa Rebulà,⁴¹ que “[...] el órgano interventor es el sujeto activo del control interno [...]”

Respecto a los Fondos NG, el PRTR de 2021⁴² dedica dos puntos al control interno: El punto 4.6.1, titulado <El control interno del órgano ejecutor (Nivel 1)>, y el punto 4.6.2, titulado <El control interno de órgano independiente (Nivel 2)>. A juicio de El Consultor,⁴³ ello <[...] nos permite resaltar algo que implica un elemento revolucionario en nuestra realidad local: el dejar de ver al control interno como una función única del interventor y empezar a verlo como algo que corresponde a toda la organización, pues dicho control es diseñado e implementado haciendo responsable a todas las áreas y a la dirección. Por eso, la gestión de los NGEU es consistente con el modelo COSO [marco integrado para control interno del Committee on Sponsoring Organisation of the Treadway Commission’s (COSO) adaptado al Sector Público] en un intento de avanzar hacia un modelo de gestión responsable y compartida>.

A nuestro modo de ver, no puede negarse que la normativa reguladora de los Fondos NG incentiva que el control interno de los mismos recaiga también en los órganos encargados de gestionarlos, sin embargo, creemos debe hacerse una importante precisión consistente en que ello no altera en absoluto la competencia que se atribuye al órgano interventor en materia de control interno.

³⁸ FONT MIRET (2022), pág. 15.

³⁹ Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

⁴⁰ RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno de las entidades del Sector Público Local.

⁴¹ ROMAGOSA REBULÀ (2019), pág. 154.

⁴² *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia*, de 27 de abril de 2021 [<https://planderecuperacion.gob.es> (visto el día 27-09-2023)].

⁴³ EL CONSULTOR -Redacción-(2023c): pág. 1.

Adviértase que, salvando las excepciones legales, el órgano interventor tiene como titular a un funcionario de administración local con habilitación de carácter nacional, al cual se le reservan *ex lege* una serie de competencias entre las cuales se encuentra la del control interno de la entidad local [*cfr.* art. 92.bis.b) LBRL]. En este marco, por más que se pretenda involucrar a los órganos gestores de los Fondos NG en su control interno, no creemos pueda diluirse en lo más mínimo la responsabilidad que en esta materia se atribuye única y exclusivamente al órgano interventor como función reservada.

Cuestión distinta es que la función interventora tenga que adaptarse a la normativa derivada de los Fondos NG, caracterizada por dar mayor agilidad a los procedimientos,⁴⁴ e incluso que la ejecución de estos Fondos pueda servir para facilitar la función interventora. Pero, insistimos, ello no puede ser óbice para que disminuya la intensidad con la que debe ejercerse el control interno, antes al contrario, habida cuenta de los mayores riesgos que traen de por sí la gestión de importantes recursos económicos a emplear en un lapso relativamente corto de tiempo, entendemos que se ha de mantener y, en la medida de lo posible, reforzar, el control interno atribuido al órgano interventor.⁴⁵

Ciertamente, el artículo 45.1 del RD-ley 36/2020, viene a relajar el régimen de control previo aplicable a los expedientes que implementen la aplicación de los Fondos NG. Sin perjuicio que ello nos parece un error, pues la celeridad en la tramitación de expedientes no es incompatible con un riguroso control previo, debe tenerse en cuenta que este precepto legal no resulta en absoluto aplicable al ámbito local, ni tan siquiera de forma subsidiaria. Y es que, como explica Velasco Caballero,⁴⁶ no es posible la supletoriedad del RD-ley 36/2020 <cuando para una concreta actuación administrativa existía una norma básica estatal específica para las entidades locales, siendo así que ahora el RDL-PRTR establece una norma diferente y «no básica» (por tanto, sólo para la Administración del Estado).> Pues bien, siguiendo con el mismo autor esto es precisamente lo que acontece con el artículo 45,1 del RD-36/2020, ya que <Este precepto, que es especial respecto de la norma general del art. 150.2 b) LGP (sólo aplicable al presupuesto general del Estado) no puede aplicarse supletoriamente a los expedientes de gasto locales, pues cuentan con una regulación (básica) en el art. 219.2 LHL.> destinado a la fiscalización previa de los gastos locales por parte del órgano interventor.

⁴⁴ *Vid.* IGLESIAS REY (2020), pág. 10; LOZANO VILLAVIEJA (2023), págs. 1 y 3.

⁴⁵ Y es que no debemos pasar por alto la siguiente consideración efectuada por IGLESIAS REY (2020), pág. 12, cuando dice: <Sin duda, la gestión y reparto de los fondos públicos Next Generation EU en los contratos, subvenciones, colaboración público-privadas para los Perte va a constituir una tarea compleja y sometida a numerosos factores de riesgo, ya que se va a manejar muchos fondos públicos. Habrá riesgos desde posibles ineficiencias y/o arbitrariedades hasta infrautilización de los recursos, circunstancias todas ellas de las que en España lamentablemente existen precedentes.>

⁴⁶ VELASCO CABALLERO (2021), págs. 49 y 50.

10.7. Inteligencia artificial

Acabamos de exponer nuestro criterio de que las peculiaridades presentadas por los fondos NG no pueden servir de excusa para relajar la función de control interno llevada a cabo por la intervención local. El caso es que, precisamente el destino de Fondos NG a materias tales como la denominada Inteligencia Artificial pueden servir para facilitar el ejercicio de la función interventora.⁴⁷

11. CONCLUSIONES

1. El *contexto histórico* de los Fondos NG se enmarcan dentro de las medidas adoptadas por la UE para paliar las consecuencias sociales y económicas derivadas de la pandemia generada por la Covid-19 declarada en marzo de 2020.
2. A nivel *terminológico*, en un sentido técnico se utiliza el término <Fondo> en singular para referirse al Instrumento de Recuperación Europeo NG dotado con 750.000 millones de euros. Mientras que se utiliza el término <Fondos> en plural para referirse a los ulteriores instrumentos en los que se distribuye este Fondo global. En este segundo sentido, pues, se trata de subfondos, es decir de fondos que se integran en otro fondo que los engloba.
3. El *aspecto normativo* de los Fondos NG parte de la normativa comunitaria centrada en el Reglamento UE 2020/2094 y en los reglamentos comunitarios aprobados para cada subfondo. A partir de aquí los Estados han dictado su propia normativa de adaptación, destacándose en el caso del Estado español la publicación del RD-ley 36/2020.
4. El *aspecto temporal* se rige por la breve perentoriedad, pues el plazo para comprometer los Fondos NG terminará en 2026, si bien se incita a que los planes financiados con fondos se cierren a 31 de diciembre de 2023, sin perjuicio de que su pago pueda realizarse hasta el 31 de diciembre de 2026.
5. El *aspecto teleológico* de los Fondos NG se inspira en el neofabianismo, consistente en que lo primordial no es tanto aumentar el gasto público, como la finalidad social del gasto público. De ahí que la normativa interna deba interpretarse de la mejor forma que sirva a esta fi-

⁴⁷ En efecto, la Inteligencia Artificial presenta unas grandes expectativas en multitud de campos. En el ámbito financiero, la doctrina ya viene poniendo sobre aviso su aplicación en la gestión tributaria. *Vid.* RIBES RIBES (2020), págs. 125 y ss.; VILLCA POZO (2021), págs. 208 y ss.; CHICO DE LA CÁMARA (2023), págs. 320 y sss.

Sin movernos del ámbito financiero, la Inteligencia Artificial igualmente puede aplicarse a otras materias, como es la de control financiero. Así, según explica EL CONSULTOR -Redacción-, (2023b), págs. 1 y 2, <En el caso de la auditoría, el gran potencial de la IA para clasificar y procesar grandes volúmenes de datos, entre otras cosas, hacen de esta tecnología una gran candidata a ser utilizada en los procesos de control, tanto interno como externo, debido a su clara contribución a ganancias en eficiencia.>. Pues bien, <A nivel de las grandes iniciativas financiadas con los Fondos NG en España, y según el último informe del Plan de recuperación, transformación y resiliencia «Se ha lanzado también el programa RETECH (Redes Territoriales de Especialización Tecnológica), para desplegar redes de proyectos innovadores en tecnologías digitales liderados por grupos de Comunidades Autónomas. Se va a poner en marcha la primera fase, con una inversión de 310 millones de euros en 8 proyectos de Inteligencia Artificial y 3 de ciberseguridad»>.

nalidad y, de ahí también que deba impulsarse la aplicación supletoria al ámbito local de la normativa interna dictada para facilitar la adecuada gestión de tales Fondos por parte de la Administración estatal.

6. La combinación de los aspectos temporal y teleológico comporta que el ingente importe que nutre los Fondos NG se haya de gastar en un corto período temporal para unos fines determinados, lo cual explica que se imponga a las entidades decisoras o ejecutoras la aprobación de un *Plan antifraude* en los términos previstos por la Orden HFP/1030/2021. Se da empero la circunstancia que, según el informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas de 2023, los Plantes antifraude, han sido escasamente operativos.
7. Atendiendo al *aspecto subjetivo* de los fondos cabe diferenciar entre el sujeto que los otorga, que sería el sujeto activo, y quien los percibe, que sería el sujeto pasivo. Tratándose de Fondos NG otorgados a entidades locales, el sujeto activo se identifica con la UE, mientras que el sujeto pasivo se identifica con la entidad local beneficiaria en su condición de entidad ejecutora o instrumental. Cabe precisar que entre los sujetos activo y pasivo así entendidos aparece un tercer sujeto, denominado entidad decisor, que se ocupa de la planificación y seguimiento los fondos. A nuestro juicio, lo que en este punto resulta más criticable es la tendencia exageradamente centralista respecto a la gestión de los Fondos.
8. En todo caso, tanto las entidades decisoras, como las ejecutoras o instrumentales, están sujetas a los *principios constitucionales del gasto público* a la hora de gestionar los Fondos NG.
9. El *aspecto objetivo* se centra en que los fondos NG incluyen dos grandes líneas de financiación: una es de subvención y otra es de préstamo.
10. Si los fondos NG se conceden con la condición de su devolución, estamos ante un *préstamo*, esto es, ante una operación de crédito generadora de deuda pública. Presupuestariamente se clasificará a nivel económico en el capítulo de ingresos 9 referente a pasivos financieros. Estará sujeto a la normativa de estabilidad y sostenibilidad financiera.
11. Si los fondos NG no se han de devolver, estamos ante una *subvención*. Presupuestariamente se clasificará a nivel económico en los capítulos de ingresos 4 o 7 referentes a transferencias, según sean corrientes o de capital. Conviene destacar que, en su condición de subvención: (i) Si no se acredita el destino previsto de los fondos, nace la obligación de devolverlos. (ii) Resulta relevante la consideración que al IVA se da en las diversas convocatorias de los Fondos NG.
12. El *aspecto formal* presenta como principales problemas la formalización de los trámites para solicitar ayudas europeas y su control.
13. Las medidas más destacadas tendentes a *facilitar la tramitación* de los Fondos NG son: (i) La ampliación o reorganización de los recursos humano destinados a la gestión de los Fondos, incluyendo la externalización de funciones, su formación, estímulos retributivos extraordinarios, medidas de digitalización y planificación. (ii) La aprobación por cada entidad local

su respectivo Plan estratégico a los efectos de que en él se inserten las distintas solicitudes de los fondos NG. (iii) Diseñar un sistema de gobernanza específico. (iv) Agilización y simplificación de los trámites sin merma del control en la gestión.

14. Por lo que respecta al *control interno*, pese a reconocer que la normativa reguladora de los Fondos NG relaja las exigencias de su ejercicio por la intervención estatal so pretexto de que tal control también es susceptible de ejercerse por los órganos encargados de gestionar los Fondos, creemos que, cuando se trata de la Administración local, ello no altera en absoluto la competencia que se atribuye al órgano interventor en materia de control interno, antes al contrario, habida cuenta de los mayores riesgos que trae de por sí la gestión de importantes recursos económicos a emplear en un lapso relativamente corto de tiempo, entendemos que se ha de mantener y, en la medida de lo posible, reforzar, el control interno atribuido al órgano interventor local. Precisamente por ello, también entendemos cabe priorizar la utilización de Fondos NG para impulsar el uso de la Inteligencia Artificial en tal función interventora.
15. La *conclusión última* a la que llegamos respecto al gasto público local derivado de los fondos NG es que la perspectiva positiva que ha supuesto el aumento de capacidad de gasto de las entidades locales se ha visto afectada negativamente en un doble nivel. Concretamente, a nivel político, se ha minusvalorado el principio de autonomía financiera local para potenciar el tradicional centralismo; y a nivel técnico, el control interno atribuido a la intervención local puede entenderse desdibujado a no ser que se fuerce una interpretación que consideramos más acorde con el resto del ordenamiento.

Bibliografía

- BOSCH ROCA, N. (2023): “Hisenda Pública”, en J. Ridao Martín (director) y G. Martín Alonso (coordinador): *Informe autogovern 2022*, Ed. Generalitat de Catalunya. Instiut d’Estudis de l’Autogovern, Barcelona.
- CASTEJÓN GONZÁLEZ, J., y FONT MIRAVET, J. (2021): “El sistema de gestión y control del MRR”, *Revista Española de Control Externo*, núm. 69.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2023); “El principio de buena administración y inteligencia artificial”, en G. M. Luchena Mozo y M. E. Sánchez López (directores): *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, Ed. Tirant lo blanch, València.
- EL CONSULTOR -Redacción- (2023a): “Contabilidad de subvenciones procedentes de los fondos europeos”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, smarteca, núm. 3.
- EL CONSULTOR -Redacción- (2023b): “¿Cuáles son las consecuencias de la Ley europea de Inteligencia Artificial en la ejecución de los Fondos Next Generation?”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, smarteca, núm. IV.
- EL CONSULTOR -Redacción- (2023c): “Cómo generar sinergias entre la acción del órgano de control interno y los demás órganos que participan en la gestión y control de los fondos NGEU?”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, smarteca, núm. IV.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (2006): *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona -Madrid.

- FONT MIRET, J. (2022): “El sistema de gestión y control del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, smarteca, núm. 6.
- GALÁN GALÁN, A. (2021): “Los gobiernos locales ante el reto de los fondos europeos de recuperación”, *Revista Catalana de Dret Públic*, núm. 63.
- GARCÍA MUÑOZ, J., y VILLASALERO, M. (2023): “El cuadro de mando integral para el control de los fondos europeos en el ámbito local”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, smarteca, núm. IV.
- GUERRERO MUÑOZ, M. D. (2023): “La consideración del IVA en las actividades y proyectos financiados por las Administraciones públicas. Incidencia en los Fondos Next Generation”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, smarteca, núm. 9.
- IGLESIAS REY, P. (2020): <La «pequeña gran revolución» normativa para la captación de los fondos Next Generation IE>, *La Ley* 14589/2020, <https://elconsultor.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1CTEAAmNDS2NjM7Wy1KLizPw8WyMDIwNDIAESyEyrDM> (Visto el día 27-09-2023)
- JIMÉNEZ ASENSIO, R. (2020): “Decreto-ley por entregas: la gestión de los fondos europeos”, 30 de noviembre de 2020, en <https://hayderecho.com/Fundacionhayderecho> (visto el día 27-9-2023).
- LOZANO VILLAVIEJA, F. (2023): “Transformación del rol del interventor ante los nuevos retos en ética pública en las EELL de los next generation”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, smarteca, núm. IV.
- MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, J. (2021): “Los fondos comunitarios y el RDL 36/2020 de medidas urgentes para la modernización de la administración y para la ejecución del plan de recuperación. Su gestión por las entidades locales”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, smarteca, núm. 5.
- MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E. M. (2021): *De la función consultiva clásica a la buena administración. Evolución en el Estado social y democrático de Derecho*. Ed. Marcial Pons, Madrid.
- ORÓN MORATAL, G. (1995): *La configuración constitucional del gasto público*, Ed. Tecnos, Madrid.
- PAZOS VIDAL, S. (2021): “El Plan de recuperación de la Unión Europea. Oportunidades para las Administraciones locales”, *Anuario de Derecho Municipal*, núm. 14.
- PONCE SOLÉ J, y VILLORIA MENDIETA, M. (2019): “Presentación del Anuario y Estudio introductorio a la edición 2019: el impacto de la pandemia de COVID-19”, *Anuario de buen gobierno y de la calidad de la regulación*, Fundación Democracia y Gobierno Local.
- RIBES RIBES, A. (2020): “La inteligencia artificial al servicio del <compliance tributario>”, *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 188.
- ROMAGOSA REBULÀ, J. (2019): <La función de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria>, en I. Martí Sardà (coordinador): *Manual sobre el nuevo régimen jurídico de los funcionarios de Administración local de carácter nacional*, Ed. Atelier, Barcelona.
- SÁNCHEZ-BARRUECO, M. L. (2021): “El nuevo marco presupuestario de la Unión Europea para la recuperación postpandemia”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 69.
- SESMA SÁNCHEZ, S. (1998): *Las subvenciones públicas*, Ed. Lex Nova, Valladolid.
- VELASCO CABALLERO, F. (2021): “Aplicación del régimen administrativo especial de los fondos Next Generation EU a las entidades locales”, *Revista de Estudios de Administración Local y Autonómica*, núm. 16.
- VILLCA POZO, M. (2021): “Los <hogares compartidos> en el ámbito de la imposición directa e indirecta”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 4.

CAPÍTULO 4

DESAFÍOS EN LA TRANSPARENCIA Y EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO AMBIENTAL: PERSPECTIVAS DE MEJORA

VIRGINIA MARTÍNEZ TORRES

Universidad de Granada, Campus de Melilla

Miembro del Proyecto Audit-S y del Proyecto GARANTICS*

1. La incorporación de la fiscalización ambiental en el Tribunal de Cuentas. 2. Evolución sobre la evaluación de la información sobre sostenibilidad en el sector público a través de la auditoría realizada por el Tribunal de Cuentas. 3. Gasto fiscal y gasto nacional en protección ambiental. 3.1. Análisis del gasto fiscal ambiental en periodos actuales. 3.2. Gasto nacional en protección ambiental. 4. Conclusión: La importancia del control de la eficiencia del gasto. Bibliografía.

RESUMEN: En 2015, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas amplió su función de fiscalización para incluir aspectos ambientales. Para fortalecer el correcto control del Tribunal de Cuentas es necesario desarrollar indicadores adecuados que permitan evaluar las externalidades, lo que facilitará la supervisión del gasto público alineado con los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Se destaca la importancia de garantizar la eficiencia en el gasto ambiental, mantener un control ex ante y ex post, aprovechar las herramientas digitales como el big data y la inteligencia artificial para mejorar la evaluación de políticas y promover la implementación y el control de beneficios fiscales efectivos en este ámbito.

PALABRAS CLAVE: Tribunal de Cuentas, control externo, gasto público, ODS, sostenibilidad, medioambiente.

ABSTRACT: In 2015, the Organic Law of the Court of Auditors expanded its auditing function to include environmental aspects. To strengthen the proper oversight of the Court of Auditors, it is necessary to develop appropriate indicators that allow for the evaluation of externalities, which will facilitate the supervision of public spending aligned with the Sustainable Development Goals. The importance of ensuring efficiency in environmental spending is emphasized, maintaining both ex ante and ex post control, and leveraging digital tools such as big data and artificial intelligence to improve policy evaluation and promote the implementation and effective control of fiscal benefits in this area.

KEYWORDS: Court of Auditors, external control, public expenditure, SDG, sustainability, environmental.

* Este estudio se enmarca en los proyectos siguientes: 1. Proyecto de investigación “Trascendencia jurídico-financiera de las auditorías de sostenibilidad mediante la gestión inteligente de datos” (Audit-S), PID2019-105959RB-I00) cuya IP es la Prof.^a María Amparo Grau Ruiz. Disponible online en: <https://www.ucm.es/proyecto-audit-s/>. 2. Proyecto de investigación “La protección de los derechos y garantías del contribuyente ante el uso de la Inteligencia Artificial por la Administración Tributaria” (GARANTICS), PID2022-136638OB-I00) cuyo IP es el Prof. Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo.

1. LA INCORPORACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN AMBIENTAL EN EL TRIBUNAL DE CUENTAS

En el año 2015, se realizó una modificación significativa en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LOTcu) mediante el artículo noveno¹. Esta modificación destacó la importancia de fiscalizar no solo los aspectos económico-financieros, sino también el componente ambiental en la gestión del sector público. El artículo enmendado estableció que la función fiscalizadora se basaría en los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, sostenibilidad ambiental e igualdad de género. De esta manera, se promovió una perspectiva integral en cuanto a la responsabilidad de informar y la claridad en la utilización de los fondos públicos.

En la Asamblea General de las Naciones Unidas, en ese mismo año, se dio luz verde a la trascendental Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, pues se vislumbraba la necesidad de contar con el respaldo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS²). En este contexto surgió, bajo el impulso de las Naciones Unidas, la Iniciativa de Desarrollo de INTOSAI (IDI³). Esta iniciativa aborda la auditoría operativa como un análisis minucioso de las acciones emprendidas por el gobierno, evaluando los principios de eficacia, eficiencia y economía de manera imparcial, objetiva y fiable. Adicionalmente, INTOSAI presentó un modelo de auditoría de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (en adelante ODS), conocido como ISAM⁴. Es fundamental destacar que la supervisión de los ODS va más allá de la mera revisión de la gestión; su objetivo principal radica en promover transformaciones en la estructura y el funcionamiento del sector público para asegurar una implementación efectiva y sostenible de estos objetivos. En términos generales, tanto la iniciativa respaldada por las Naciones Unidas como la divulgación del modelo ISAM reflejan el firme compromiso de la comunidad internacional con la consecución de los ODS, subrayando la importancia crucial de la auditoría operativa como una herramienta esencial para monitorear el progreso hacia dichos objetivos.

El Tribunal de Cuentas (en adelante TCu) como EFS debe adaptarse a la creciente demanda de fiscalización de la sostenibilidad ambiental. Además de cumplir con los principios de legalidad,

¹ “Uno. La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género. Dos. El Tribunal de Cuentas ejercerá su función en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos”. Artículo 9 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

² MARTÍN SANZ, M^a. L.: “ISAM: el modelo de auditoría de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI”, *Revista Española de Control Externo*, Vol. XXIII, n.º 76, 2021, p. 16. Disponible online en: https://www.tcu.es/repositorio/21400d49-7766-44c7-8754-92fa833a73c2/R67_Art01_MLMartin.pdf.

³ La sigla INTOSAI significa “International Organization of Supreme Audit Institutions”, lo que en español significa “Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores”. INTOSAI: “Acerca de nosotros”. Disponible online en: <https://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros>.

⁴ El ISAM representa una metodología de auditoría centrada en la ejecución de los ODS a través de un sistema de auditoría de desempeño que busca establecer conexiones entre las distintas entidades, proyectos y programas para alcanzar objetivos intersectoriales. ISAM se adentra en el análisis de la probabilidad de cumplir con las metas predefinidas y evalúa su pertinencia y alineación con los ODS en función de las medidas implementadas en cada etapa. MARTÍN SANZ, M^a L.: “ISAM: el modelo de auditoría... op. cit., p. 17.

eficiencia y economía, también debe abordar el principio de sostenibilidad ambiental, siguiendo lo establecido en los principios 5 a 7 de la ISSAI 12⁵.

2. EVOLUCIÓN SOBRE LA EVALUACIÓN DE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD EN EL SECTOR PÚBLICO A TRAVÉS DE LA AUDITORÍA REALIZADA POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS

En 2016, el TCu subrayó la importancia de colaborar con expertos en control externo, incluyendo investigadores, académicos, y profesionales en ciencias ambientales. Sin embargo, un año después de la entrada en vigor de la obligación de la fiscalización ambiental, ni el TCu ni los Órganos de Control Externo autonómicos (en adelante OCEX) habían tomado medidas al respecto⁶. En su Informe Anual de 2017⁷, el TCu manifestó su intención de colaborar con los OCEX en 2018 para supervisar las acciones de los municipios con más de 10.000 habitantes en temas ambientales.

En 2018, el Informe Anual del TCu⁸ se enfocaba exclusivamente en el problema de la contaminación del aire, las deficiencias en las estaciones de monitoreo, la falta de datos fiables y la ausencia de informes, sin abordar otras cuestiones ambientales. No obstante, se ponía en marcha el Plan Estratégico del Tribunal de Cuentas⁹, que destaca la primera participación de las entidades de control externo en el cumplimiento de los ODS, en concreto el objetivo 1.4. M.4. pretendía impulsar la fiscalización medioambiental¹⁰. Este plan buscaba aprovechar el potencial del cambio tecnológico para mejorar la eficacia y eficiencia de su actividad, identificando prioridades y estrategias¹¹. En 2019, el Informe Anual del TCu¹² cumple con lo previsto en 2017 y anuncia la publicación del primer informe de fiscalización de las acciones medioambientales realizadas por los ayuntamientos de más de 10.000 habitantes en CCAA que no cuentan con su propio órgano de control externo. En otro orden, las pocas referencias que se hacen al Plan Estratégico no comprenden el medioambiente.

⁵ INTOSAI-P12: “El valor y beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos”, 2013, pp. 11-12. Disponible online en: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/INTOSAI-P-12-El-Valor-y-Beneficio-de-las-Entidades-Fiscalizadoras-Superiores-marcando-la-diferencia-en-la-vida-de-los-ciudadanos.pdf>.

⁶ SUEIRAS PASCUAL, M. y LAGARÓN COMBA, M.: “El Tribunal de Cuentas de España y la sostenibilidad ambiental: un nuevo marco de actuación fiscalizadora”, *Revista Española de Control Externo*, Vol XVIII, n.º 53, 2016, p. 145. Disponible online en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5636344.pdf>.

⁷ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe Anual 2017*, pp. 14 y 40. Disponible online en: https://www.tcu.es/repositorio/f00b77d1-97ee-4d4e-b070-a8498022e60c/TC_InformeAnual_2017.pdf

⁸ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe Anual 2018*, p. 17. Disponible online en: https://www.tcu.es/export/sites/default/.galleries/pdf/prensa/documentos/TC_InformeAnual_2018_es.pdf.

⁹ Plan Estratégico 2018-2021: Objetivos estratégicos, objetivos específicos y medidas. Disponible online en: https://www.tcu.es/export/sites/default/.galleries/pdf/PLAN ESTRATEGICO_2018-2021.pdf.

¹⁰ *Ibid.* p. 16.

¹¹ Constaba de 171 acciones y se puso en marcha en 2018, concluyendo en 2021 buscando coincidir con el fin del mandato del Pleno que lo acordó. Además, se programó una evaluación intermedia en 2019 para medir el grado de ejecución y el progreso alcanzado hasta ese momento. *Ibid.* pp. 3-4.

¹² TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe Anual 2019*, pp. 15. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/a920bc58-3d58-4ed0-b6b7-fbcfe0580333/M1367.pdf>.

El informe de fiscalización de las acciones medioambientales realizadas por los ayuntamientos de más de 10.000 habitantes en CCAA destaca la falta de coordinación en la recopilación de información ambiental. De las 61 entidades comprometidas con la AL21, 24 únicamente hicieron declaraciones de intenciones, y de las 37 restantes, solo 12 completaron el procedimiento. Así mismo, muchas entidades no implementaron sistemas de gestión ambiental en sus territorios y no promovieron políticas de coordinación y difusión de objetivos nacionales a nivel local. Sorprendentemente, el 56% de las entidades no realizaron inspecciones ni controles ambientales, y 6 de las 42 que afirmaron hacerlo no proporcionaron justificación. El TCu sugiere que las entidades deben utilizar herramientas de programación presupuestaria para supervisar y controlar adecuadamente los gastos. También recomienda establecer objetivos e indicadores presupuestarios para evaluar los resultados de los gastos relacionados con la protección del medioambiente¹³.

En 2020, el Informe Anual del TCu¹⁴ no incluyó temas ambientales en su fiscalización, solo se hizo referencia a que “Entre las actuaciones del Plan Estratégico que han determinado el contenido del Programa para el año 2020 resaltan (...) esencialmente, el medio ambiente”¹⁵. Sin embargo, el Informe Anual de 2021¹⁶ se centró en las acciones medioambientales de los ayuntamientos de comunidades autónomas sin órgano de control externo propio. Se encontraron deficiencias en la implementación de sistemas de gestión ambiental, falta de inversión en programas educativos y concienciación ciudadana, y escaso gasto público destinado al medioambiente. De las 96 entidades fiscalizadas, muchas carecían de unidades específicas para la gestión ambiental y no ofrecían capacitación. Casi la mitad no tomaba medidas internas para promover la protección del medioambiente¹⁷. Solo un tercio realizaba programas de concienciación ciudadana. Además, el gasto público para mejorar el medioambiente era mínimo y la mayoría de las entidades no recibían subvenciones para este fin¹⁸. Finalmente, las recomendaciones del TCu se dirigieron a las entidades que cumplían con los compromisos de la Agenda 21. Se sugirió la implementación de un sistema de diagnóstico ambiental y un seguimiento de planes de acción. También se destacó la importancia de una programación presupuestaria específica para asuntos ambientales, con indicadores de control para evaluar el gasto destinado a la protección del medioambiente¹⁹.

¹³ *Ibid.* p. 111.

¹⁴ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe Anual 2020*. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/be6ad3cf-eaae-485e-af6b-78109ae7f4db/M1423.pdf>.

¹⁵ *Ibid.* p. 31

¹⁶ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe Anual 2021*. Disponible online en: <https://www.tcu.es/.galleries/Visor/InformeAnual2021/#p=1>.

¹⁷ *Ibid.* p. 100.

¹⁸ *Ibid.* p. 101.

¹⁹ El TCu reconoce la insuficiencia del gasto en medioambiente a nivel local. En el capítulo tercero se examina el gasto medioambiental a nivel estatal vinculándolo a la capacidad del Derecho Tributario de generar ingresos para la Hacienda Pública y, de mejorar mediante políticas de incentivos fiscales la mitigación y adaptación de las externalidades.

En la Memoria del TCu en el año 2022²⁰ se ha prestado una atención especial a la sostenibilidad ambiental de manera transversal, abordando esta temática en todas las fiscalizaciones en las que guarda relación con el ámbito objetivo de la acción fiscalizadora. Se han seguido los objetivos establecidos en el Plan Estratégico del TCu 2018-2021, con el propósito de proporcionar enfoques que resulten útiles para los legisladores y promover un sector público más eficiente y racional. Durante este periodo, se llevaron a cabo un total de 49 actuaciones fiscalizadoras, que dieron lugar a un total de 377 recomendaciones. De estas recomendaciones, 34 estaban relacionadas con objetivos transversales, entre los cuales, como ya se mencionó, se encuentra la sostenibilidad ambiental²¹. En relación con este objetivo, el TCu se enfocó en verificar el cumplimiento de los principios de transparencia y estabilidad presupuestaria. Concretamente, se observa que la sostenibilidad ambiental fue objeto de análisis en el 31% de las 15 actuaciones aprobadas por el pleno, lo que resultó en la obtención de 47 conclusiones en esta materia que se tradujeron en 13 recomendaciones concretas. En otras palabras, de las 35 recomendaciones relacionadas con cuestiones transversales, 13 estuvieron dirigidas hacia la mejora ambiental²².

De entre las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del TCu en este periodo se hizo referencia a cuestiones medioambientales:

En el sector Público Estatal: Fiscalización del Programa 456D "Actuación en la costa", ejercicio 2019²³; Fiscalización del estado de cumplimiento de las Disposiciones adicionales 4a y 6a de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, con relación al control de eficacia (arts. 85 y 92) y medios propios (art. 86), por las entidades del sector público estatal adscritos al área político-administrativa²⁴; Fiscalización integral de la Gerencia de Informática de la Seguridad Social, ejercicios 2018 y 2019²⁵; Fiscalización operativa sobre la eficiencia en el uso de los inmuebles de la Seguridad Social, con especial referencia a la eficiencia energética²⁶; Fiscalización de los contratos de emergencia celebrados en 2020 para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en el ámbito del sector público empresarial estatal no financiero²⁷;

²⁰ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Memoria del Tribunal de Cuentas en el año 2022*. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/1e9e86d5-ac3c-413f-914a-62dd0dfae95c/l1493.pdf>.

²¹ *Ibid.* p. 54.

²² *Ibid.* p. 55

²³ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización del Programa 456D "Actuación en la costa"*, ejercicio 2019. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/7e18f26f-b4d2-4bef-b932-c59169f2658e/l1469.pdf>.

²⁴ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización del estado de cumplimiento de las Disposiciones adicionales 4a y 6a de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, con relación al control de eficacia (arts. 85 y 92) y medios propios (art. 86), por las entidades del sector público estatal adscritos al área político-administrativa*. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/df8bde0e-28a6-4b09-85ab-9f2e302837d8/l1475.pdf>.

²⁵ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización integral de la Gerencia de Informática de la Seguridad Social*, ejercicios 2018 y 2019. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/fd499710-566b-49d0-89e7-c4124b8cdd6f/l1482.pdf>.

²⁶ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización operativa sobre la eficiencia en el uso de los inmuebles de la Seguridad Social, con especial referencia a la eficiencia energética*. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/89a573e1-322e-4a27-83da-08b1759be35b/l1483.pdf>.

²⁷ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de los contratos de emergencia celebrados en 2020 para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en el ámbito del sector público empresarial estatal no financiero*. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/48969c47-6162-4ef1-93dc-fbd2562d347a/l1489.pdf>.

Fiscalización de las medidas adoptadas por AENA ante la disminución de la actividad en la red de aeropuertos de titularidad estatal durante el ejercicio 2020²⁸; Fiscalización de los contratos patrimoniales celebrados por los ministerios del Área de Administración Económica del Estado y sus organismos y entidades dependientes durante los ejercicios 2018 y 2019²⁹; Fiscalización de las medidas tomadas por el Grupo RENFE en relación con las restricciones de movilidad de viajeros implantadas durante el ejercicio 2020³⁰.

En el sector Público Autonómico: Informe anual de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicio 2019³¹; Informe anual de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, ejercicio 2019³²; Informe anual de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ejercicio 2019³³; Informe anual de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicio 2019³⁴; Informe anual de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, ejercicio 2019³⁵; Informe anual de la Ciudad Autónoma de Ceuta, ejercicio 2019³⁶; Informe anual de la Ciudad Autónoma de Melilla, ejercicio 2019³⁷; Fiscalización de las subvenciones relacionadas con el COVID-19 convocadas por las comunidades autónomas y ciudades autónomas sin órgano de control externo propio, ejercicio 2020³⁸; Fiscalización de los contratos de emergencia celebrados en 2020 para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 por las comunidades autónomas y ciudades autónomas sin órgano de control externo propio³⁹.

²⁸ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de las medidas adoptadas por AENA ante la disminución de la actividad en la red de aeropuertos de titularidad estatal durante el ejercicio 2020*. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/acdf0d46-c1d5-4a20-8281-8a447e54369c/l1490.pdf>.

²⁹ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de los contratos patrimoniales celebrados por los ministerios del Área de Administración Económica del Estado y sus organismos y entidades dependientes durante los ejercicios 2018 y 2019*. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/ef549123-de24-4541-90d9-e2b426bd55ea/l1494.pdf>.

³⁰ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de las medidas tomadas por el Grupo RENFE en relación con las restricciones de movilidad de viajeros implantadas durante el ejercicio 2020*. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/083f951f-33f4-48b5-a714-3c848953c1fb/l1497.pdf>.

³¹ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Comunidad Autónoma de Cantabria*, ejercicio 2019. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/feacf5b6-9e03-4dc1-9408-4a273b768a8d/l1457.pdf>.

³² TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha*, ejercicio 2019. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/b45ddcb7-a540-4b8e-9bd2-09e2a6692340/l1458.pdf>.

³³ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Comunidad Autónoma de Extremadura*, ejercicio 2019. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/c53e5d84-aa53-4956-a4c2-e22ad3fa8ce2/l1459.pdf>.

³⁴ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Comunidad Autónoma de La Rioja*, ejercicio 2019. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/7dd98d52-4d77-4b95-88bc-c55d0bf8e93c/l1460.pdf>.

³⁵ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia*, ejercicio 2019. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/a239ff99-9d92-4a38-82f3-b2e16fe426bb/l1461.pdf>.

³⁶ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Ciudad Autónoma de Ceuta*, ejercicio 2019. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/70df050a-b457-4f1e-8054-ffac31ec7e3d/l1462.pdf>.

³⁷ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Ciudad Autónoma de Melilla*, ejercicio 2019. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/5ffdb197-b617-469a-a678-26da4be681a5/l1463.pdf>.

³⁸ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de las subvenciones relacionadas con el COVID-19 convocadas por las comunidades autónomas y ciudades autónomas sin órgano de control externo propio*, ejercicio 2020. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/8120b309-8b96-460c-958c-e536735bbded/l1485.pdf>.

³⁹ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de los contratos de emergencia celebrados en 2020 para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 por las comunidades autónomas y ciudades autónomas sin órgano*

En el sector Público Local: Fiscalización de la gestión indirecta contractual de los servicios públicos por las entidades locales de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio, ejercicio 2019⁴⁰; Fiscalización sobre la información relativa a los costes y rendimientos de los servicios incluida en las cuentas generales de los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes, diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, correspondientes al ejercicio 2020⁴¹.

En sectores Públicos Estatal, Autonómico y Local: Informe anual de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre la contratación del sector público⁴² y, por último, en Partidos políticos no se hizo ninguna observación en relación al medioambiente.

Dentro de esta selección, sería conveniente resaltar varios de ellos; sin embargo, debido a las restricciones de espacio, se ha optado por detallar el "Informe de fiscalización del programa 456D 'Actuación en la costa', ejercicio 2019". Dada su significativa repercusión ambiental y su amplio alcance de actuación, lo que nos permitirá abordar la materia de manera más integral y recopilar información de varias CCAA al mismo tiempo.

De este proceso de fiscalización de destacaron dos recomendaciones que tenían como causa cinco conclusiones. Las recomendaciones más relevantes relacionadas con el medioambiente incluyeron⁴³:

- La necesidad de desarrollar un plan de acción específico para abordar cuestiones que requieren un análisis a largo plazo.
- La revisión de la legalidad para la creación de un fondo de ingresos provenientes de tasas, cánones y sanciones, ya que el artículo 53 de la Ley General de Presupuestos no permite la integración de estos ingresos como fuente de financiación. Por otro lado, destina a financiar complementos salariales para el personal facultativo de los ministerios u otros gastos de personal, no siendo apropiado según el principio de no afectación de los ingresos públicos (artículo 27.3 de la LGP). Además, no existe ninguna excepción en ninguna ley que permita utilizar estos ingresos para dicho propósito, ya que las retribuciones del personal de la Dirección General de la Costa y el Mar (en adelante DGCM) se finan-

de control externo propio. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/3f24d147-4c63-4f15-a4de-29eb332655ca/11488.pdf>.

⁴⁰ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de la gestión indirecta contractual de los servicios públicos por las entidades locales de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio*, ejercicio 2019. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/c5cf0c9d-0d5c-405e-a795-3e3d7fbaeb8c/11500.pdf>.

⁴¹ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización sobre la información relativa a los costes y rendimientos de los servicios incluida en las cuentas generales de los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes, diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, correspondientes al ejercicio 2020*. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/57044330-88a6-47e8-a53b-7d6366a2f042/11504.pdf>.

⁴² TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre la contratación del sector público*. Disponible online en: <https://www.tcu.es/repositorio/1e9e86d5-ac3c-413f-914a-62dd0dfae95c/11493.pdf>.

⁴³ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización del Programa 456D*, op. cit., p. 145 y ss.

cian con los créditos asignados en el capítulo I de los Presupuestos Generales del Estado cada año⁴⁴.

- La modificación de las reglas de cálculo de los cánones de ocupación y aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre con el objetivo de simplificarlos y hacerlos más transparentes. El análisis de los datos sobre el cálculo de cánones en Aplicación de gestión integral del Dominio Público Marítimo-Terrestre (en adelante DUNA) revela que la aplicación no solicita valores iniciales para calcular el valor de ocupación. Se ha observado que estos cálculos se realizan en hojas de cálculo separadas y luego introducen los resultados finales en la aplicación para aplicar la tarifa correspondiente. Esto ha resultado en la identificación de expedientes similares, algunos liquidados en enero y otros en junio dentro de la misma demarcación o servicio provincial, correspondientes al primer semestre del año. Esta práctica no es coherente con los principios de coordinación y seguridad jurídica, ya que dificulta la planificación financiera de los contribuyentes⁴⁵.
- La eliminación de la tasa por gastos y remuneración en dirección e inspección de las obras y la tasa por explotación de obras y servicios debido a su baja significación económica y dificultades de gestión. En referencia con la primera, se tramitaron 92 liquidaciones recaudando un total de 582.777,34€; respecto a la segunda, solo se presentaron 4 liquidaciones, siendo el importe recaudado de 768.03€⁴⁶.
- Así mismo, se sugiere tímidamente la posibilidad de analizar la viabilidad de diseñar herramientas de seguimiento para los fenómenos abordados por la DGCM. Esta recomendación, aunque breve en apariencia, se suma a una larga lista de problemas relacionados con el seguimiento de estos fenómenos.

Como información de relevancia que merece una reflexión detenida, encontramos:

- Una modificación presupuestaria hecha por el Ministerio de Hacienda que permitió la reducción de 9.419.009€ en partidas destinadas a operaciones de capital del programa 456D "Actuación en la Costa". Esta modificación se llevó a cabo para financiar parcialmente el aumento del crédito presupuestario 23.04.456M.226.13, que estaba destinado a financiar la Cumbre del Clima en Madrid. Sin embargo, esta acción va en contra del principio general de no utilizar fondos de inversión para cubrir gastos corrientes, lo que puede ser perjudicial para proyectos importantes de protección ambiental. La preocupación radica en que esta modificación presupuestaria podría desvirtuar la prohibición de transferir créditos de capital a corrientes, establecida en el artículo 52.1 a) de la LPGP⁴⁷.
- La información proporcionada es principalmente descriptiva y no incluye estimaciones detalladas de "esfuerzo presupuestario". No se presenta ningún indicador cuantitativo ni

⁴⁴ *Ibid.* p. 82.

⁴⁵ *Ibid.* p. 86.

⁴⁶ *Ibid.* p. 82.

⁴⁷ *Ibid.* p. 27.

análisis, y tampoco se hace referencia al grado de progreso o cumplimiento de los objetivos. Esto es problemático ya que la Resolución 71/313 de la Asamblea General de las Naciones Unidas establece que los datos de los sistemas estadísticos nacionales son esenciales para evaluar el progreso hacia la Agenda 2030 y aunque esta información es complementaria, su nivel de detalle es limitado y carece de contenido analítico o utilidad para la gestión⁴⁸.

- La Estrategia de adaptación al cambio climático de la costa española (en adelante EACCE) reconoce la necesidad de mejorar los estudios sobre el impacto del cambio climático en las áreas costeras, especialmente en lo que se refiere al aumento del nivel del mar. Igualmente, se enfrenta a dificultades para evaluar sus avances debido a la falta de indicadores apropiados y a la generalidad de sus objetivos y medidas, lo que complica la implementación de acciones específicas⁴⁹.
- Los informes técnicos de la DGCM no proporcionan una estructura que permita realizar un seguimiento regular de la situación en el área geográfica correspondiente.
- La EACCE no incluye una cuantificación de los recursos necesarios para llevar a cabo sus acciones, ni a corto ni a medio plazo. Tampoco proporciona una programación para la implementación de las medidas propuestas, las cuales debían ser especificadas en planes concretos, según la DGCM. Por otro lado, las estrategias territoriales carecen de una estimación de costes para las acciones y no mencionan fuentes de financiamiento. La capacidad de la DGCM para llevar a cabo estos proyectos depende de los fondos de inversión asignados anualmente en los Presupuestos Generales del Estado.
- La mayoría de los documentos preparados por los funcionarios de la DGCM se elaboran fuera del sistema, e incluso aquellos generados por el sistema se exportan. Como resultado, la información no se encuentra completamente registrada en el sistema, lo que representa una vulnerabilidad en el control interno y conlleva un aumento en el tiempo de trabajo necesario⁵⁰.
- El número de obras tramitadas mediante el procedimiento de emergencia en 2019 fue excesivo, llegando a ocho en total. Estas obras experimentaron retrasos significativos, lo que resulta incongruente con la naturaleza de este procedimiento⁵¹.
- Las deficiencias en la gestión de tasas generan problemas en el control interno, incluyendo la anulación y posterior ingreso de liquidaciones sin un registro adecuado, así como liquidaciones que son ingresadas y luego anuladas. La información entre la DGCM y la AEAT no concuerda debido a que el sistema SIC registra de manera resumida los ingresos en las fases voluntaria y ejecutiva, que podrían estar vinculados a liquidaciones de ejerci-

⁴⁸ *Ibid.* pp. 31-32.

⁴⁹ *Ibid.* pp. 38-40.

⁵⁰ *Ibid.* p. 44.

⁵¹ *Ibid.* p. 45.

cios anteriores. La frecuencia de actualización para los gestores en el Sistema de Información Contable (en adelante SIC) es menor en comparación con el sistema INTECO, que se utiliza para registrar y contabilizar ingresos no tributarios (sanciones) y ofrece un seguimiento pormenorizado de cada liquidación⁵².

- En cuanto a las devoluciones de ingresos recaudados en fase voluntaria, los campos de información disponibles en el SIC y en el de la AEAT se limitan a importe, NIF y concepto presupuestario. Esto significa que ni la DGCM, ni la IGAE, ni la AEAT pueden obtener un listado completo y detallado de las devoluciones realizadas que se puedan relacionar con las liquidaciones originales⁵³.

Tras este breve análisis, se hace evidente la necesidad de que el TCu se adapte efectivamente a la nueva realidad de fiscalizar la sostenibilidad ambiental, tal como ha avanzado en 2022. En general, tanto el TCu como los OCEX deben desempeñar un papel más activo en la fiscalización de cuestiones medioambientales y ajustarse a esta nueva realidad. No obstante, al examinar estas situaciones, surge una preocupante falta de compromiso por parte de las instituciones sujetas a fiscalización. Estos ejemplos resaltan cómo esta falta de compromiso persiste, incluso cuando la mejora del medioambiente es el objetivo primordial de la institución. También, se observa que la asignación de recursos recaudados mediante tasas no siempre se lleva a cabo de manera transparente, que los tributos no siempre se diseñan de manera estratégica y que la gestión del gasto no siempre se ajusta adecuadamente a la protección de estos objetivos medioambientales.

3. GASTO FISCAL Y GASTO NACIONAL EN PROTECCIÓN AMBIENTAL

3.1. Análisis del gasto fiscal ambiental en periodos actuales

En la Memoria de beneficios fiscales de 2022⁵⁴, por ejemplo, se aborda el Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero (en adelante IGFEI) para el que se consideran beneficios fiscales los siguientes conceptos: Exención del 95% en la primera venta o entrega de gases utilizados en sistemas de extinción de incendios; exención del 95% en la primera venta de gases destinados a instituciones educativas, centros de investigación y laboratorios y; reducción del 0,10 en los tipos impositivos aplicados a gases fluorados utilizados en la producción de poliuretano⁵⁵. Además para realizar las estimaciones del gasto fiscal se tiene en cuenta información suministrada por la Agencia Tributaria. La metodología para la estimación de los beneficios fiscales en el IGFEI, se basa en la información de los registros territoriales para seleccionar tres grupos de contribuyentes relacionados con los tres beneficios fiscales en este impuesto.

⁵² *Ibid.* p. 87-91.

⁵³ *Ibid.* p. 101-102.

⁵⁴ MINISTERIO DE HACIENDA: *El Presupuesto de Beneficios Fiscales para el año 2022*, Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, 2021. Disponible online en: https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2022Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_22_A_A2.PDF.

⁵⁵ *Ibid.* p. 272.

En 2022, se estima que el beneficio fiscal total del IGFEI sea de 1,60 millones de euros, lo que representa una disminución del 16,7% en comparación con el presupuesto de 2021, que era de 1,92 millones de euros. Esta reducción se debe a la disminución de las cantidades exentas relacionadas con la extinción de incendios y a la disminución de la base imponible del tipo reducido. Es importante señalar que el presupuesto de 2021 se basaba en una previsión de beneficio fiscal para 2020 mucho más alta de la que realmente se registró. Si comparamos la previsión de beneficio fiscal para 2022 con la estimación para 2021, se observa un aumento del 53,8%, lo que se debe al aumento de los beneficios fiscales asociados a las exenciones, que se estima en 0,89 millones de euros para 2022, una cantidad significativamente mayor que para 2021, que es de 0,22 millones de euros. En este caso, observamos una explicación objetiva, basada en una metodología cuantitativa, que incluye la estimación del gasto fiscal junto con la previsión de gasto asociado y, que además comparta distintos periodos.

Cuadro 17. BENEFICIOS FISCALES 2022 EN EL IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO		
Concepto	Importe (millones de euros)	Estructura (%)
1. Exenciones	0,89	55,6
1.1. Centros educativos y de investigación	0,01	0,6
1.2. Sistemas de extinción de incendios	0,88	55,0
2. Tipo reducido	0,71	44,4
TOTAL	1,60	100

Cuadro 18. BENEFICIOS FISCALES 2022 EN EL IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO, POR POLÍTICAS DE GASTO		
Políticas de gasto	Importe (millones de euros)	Estructura (%)
1. Industria y energía	0,71	44,4
2. Infraestructuras	0,88	55,0
3. Investigación, desarrollo, innovación y digitalización	0,01	0,6
TOTAL	1,60	100

Fuente⁵⁶

Este cálculo parece el apropiado y es lo que se esperaría para el componente ambiental que ha ganado tanta relevancia en los últimos años. Esto sería esencial para facilitar la labor del Tribunal de Cuentas (TCu). Sin embargo, es preocupante observar que la inversión destinada a este propósito es mínima, ya que el efecto del incentivo fiscal ambiental del apartado tercero sobre inversión, desarrollo, innovación y digitalización es de 0,01 millones de euros, síntoma de que se requiere una mayor financiación o un estímulo más significativo.

En el caso de los tributos ambientales, no se realiza ninguna estimación de gasto fiscal. Esto puede deberse a que estos tributos se suelen diseñar con el objetivo principal de promover prácticas más sostenibles y reducir el impacto ambiental a través de la tributación misma, siguiendo

⁵⁶ *Ibid.* p. 275.

el principio de "quien contamina paga". En lugar de promover de forma más extendida su doble finalidad de, además de gravar el efecto contaminante, permitir que quienes adopten medidas para reducir las externalidades a través de procesos de adaptación y mitigación puedan obtener beneficios fiscales. Esto sería posible, por ejemplo, en el impuesto sobre hidrocarburos⁵⁷. Otra justificación podría ser que muchos de los impuestos ambientales son de creación autonómica o está acordada su cesión. En todo caso, el Ministerio de Hacienda no justifica la inclusión de estos datos en su Memoria.

Cuadro 24
PRESUPUESTOS DE INGRESOS TRIBUTARIOS Y BENEFICIOS FISCALES PARA EL AÑO 2022

Concepto	Millones de euros		
	Presupuesto de ingresos	Beneficios fiscales	Beneficios fiscales/ Ingresos teóricos (%)
	(a)	(b)	(c)=(b)/((a)+(b))
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	48.607,33	11.221,22	18,8
Impuesto sobre Sociedades	24.477,12	5.673,95	18,8
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	1.229,63	765,28	38,4
Fiscalidad medioambiental	1.439,87	-	-
Otros ingresos ⁽¹⁾	147,61	50,37	25,4
IMPUESTOS DIRECTOS	75.901,55	17.710,82	18,9
Impuesto sobre el Valor Añadido	42.933,77	22.400,70	34,3
Impuestos Especiales	9.672,43	871,60	8,3
- Alcohol y Bebidas Derivadas	410,62	69,71	14,5
- Cerveza	162,81	-	-
- Productos Intermedios	10,92	-	-
- Hidrocarburos	5.907,77	800,34	11,9
- Labores del Tabaco	2.985,82	-	-
- Electricidad	171,76	-	-
- Carbón	22,72	1,55	6,4
Tráfico Exterior	1.916,40	-	-
Impuesto sobre las Primas de Seguros	2.142,80	868,60	28,8
Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero	70,00	1,60	2,2
Otros ingresos	1.144,15	-	-
IMPUESTOS INDIRECTOS	57.879,55	24.142,50	29,4
Tasas y otros ingresos tributarios ⁽²⁾	2.158,31	85,82	3,8
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	135.939,41	41.939,14	23,6

(1) Incluye los restantes conceptos del Capítulo I presupuestario, con la salvedad de las cuotas de derechos pasivos y de formación profesional.

(2) Comprende los ingresos del Capítulo III presupuestario por tasas, recargo de apremio, intereses de demora, multas y sanciones.

Fuente⁵⁸

En la Memoria para 2023⁵⁹, se menciona que se han introducido dos nuevos impuestos medioambientales que incluyen beneficios fiscales, el Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la "coincineración" de residuos⁶⁰. En cuanto al primero, se incluyen incentivos fiscales, como exenciones para envases de plástico no reutilizables destinados a usos específicos, rollos de plástico agrario, y devoluciones aplicables a envases utilizados para medicamentos, productos sanitarios, alimen-

⁵⁷ Vid. MARTÍNEZ TORRES, V.: "Análisis interpretativo del hecho imponible del Impuesto especial sobre los hidrocarburos. Soluciones a través de los Estados de Información no Financiera" en Ruda González, A. (Dir.); *Estudios sobre Jurisprudencia Europea*, Editorial Jurídica Sepín, pendiente de publicación.

⁵⁸ *Ibid.* p. 319.

⁵⁹ MINISTERIO DE HACIENDA: *El Presupuesto de Beneficios Fiscales para el año 2023*, Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, 2022. Disponible online en: https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_23_A_A2.PDF.

⁶⁰ *Ibid.* p. 14.

tos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario. Estas devoluciones permiten obtener envases para estos fines o facilitar el cierre, la comercialización o la presentación de envases para dichos productos, siempre que los adquirentes no sean contribuyentes del impuesto. No obstante, se argumentó que al momento de la elaboración de la Memoria no se contaba con información suficiente y adecuada para estimar estos beneficios fiscales en el Presupuesto Base de Gastos de 2023. En lo que se refiere al segundo impuesto, se establece una exención para los años 2023, 2024 y 2025 en la entrega de residuos industriales no peligrosos por parte de su productor inicial en vertederos ubicados en sus propias instalaciones, que sean de su propiedad y de uso exclusivo. Sin embargo, se contempla la cesión de este impuesto a las CCAA. Por lo tanto, este beneficio fiscal solo afectaría al Presupuesto Base de Gastos del Estado solo en el caso de Ceuta y Melilla. A pesar de ello, en el Presupuesto Base de Gastos de 2023 no se incluye una cuantificación por los mismos motivos que en el anterior caso. Una vez más, el apartado de beneficios fiscales relacionados con la fiscalidad medioambiental permanece sin contenido, por lo que tendremos que esperar a futuras memorias para obtener esta información.

Dado el creciente enfoque en la fiscalización ambiental desde 2015 por parte del TCu, consideramos que es esencial que las memorias de gastos fiscales proporcionen un nivel de detalle más profundo en cuanto a medioambiente. Además, para evaluar adecuadamente el impacto extrafiscal de estos impuestos, se debería elaborar una memoria adicional que integre datos a nivel estatal y autonómico, relacionados con las externalidades ambientales. Esto permitiría evaluar el grado de compromiso de las distintas regiones y verificar la efectividad de estos tributos en relación con su impacto ambiental real. Esta medida es necesaria para asegurar el cumplimiento adecuado de los objetivos originales de estos impuestos, su efectiva contribución a la protección del medioambiente y, su utilidad como herramienta para la fiscalización y el control que debe llevar a cabo el TCu.

3.2. Gasto nacional en protección ambiental

El gasto fiscal en protección ambiental, en relación con el IS, se mantuvo relativamente bajo durante el periodo de 2011 a 2015, con un máximo del 0,7% en 2011 y un mínimo del 0,2% en 2013. El gasto total en protección ambiental a nivel nacional ha fluctuado en los últimos años, alcanzando su punto más bajo en 2014 y su punto más alto en 2019, aunque las cifras han disminuido desde entonces. En el avance de 2021, representó aproximadamente el 1,61% del PIB⁶¹.

⁶¹ INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE): "Gasto nacional en protección ambiental por ámbito de protección ambiental, estructura porcentual y tasas de variación interanuales". Disponible online en:

<https://www.ine.es/jaxi/Datos.htm?tpx=53472#ltabs-tabla>. Instituto Nacional de Estadística (INE): "Gasto nacional en protección ambiental por ámbito de protección ambiental, estructura porcentual y tasas de variación interanuales".

Disponible online en:

https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=estadistica_C&cid=1254736177048&menu=ultiDatos&idp=1254735976603.

El gasto nacional en protección ambiental aún podría considerarse insuficiente en relación con los objetivos y compromisos internacionales en materia ambiental. Aunque ha habido un aumento en los últimos años sumado a la entrada de fondos del programa *Next Generation EU* en 2021, es necesario seguir analizando este gasto para evaluar su efectividad en la consecución de los objetivos ambientales, teniendo en cuenta el posible papel de los fondos de recuperación en futuros incrementos del gasto.

4. CONCLUSIÓN: LA IMPORTANCIA DEL CONTROL DE LA EFICIENCIA DEL GASTO

El Informe del TCu de 2020 ya resaltaba la necesidad de crear y ajustar indicadores adecuados para un seguimiento y control efectivos del gasto público alineados con los objetivos ambientales, una tarea que sigue pendiente en 2022, como se evidencia en el Informe de fiscalización del programa 456D 'Actuación en la costa'. De igual modo, al analizar el gasto fiscal de los últimos dos años, se refuerza la urgencia de alinear las políticas e inversiones con los objetivos ambientales establecidos⁶².

Es esencial que el gasto público en medioambiente cumpla con criterios de eficiencia y economía, lo que requiere una planificación adecuada, una ejecución responsable y una evaluación continua de proyectos y programas ambientales. Esto no solo permitirá el seguimiento y la evaluación de las políticas en relación con los objetivos ambientales, sino también la valoración de la necesidad de inversiones, que hasta la fecha parecen insuficientes⁶³.

Para evaluar de manera efectiva la eficacia y eficiencia tanto del gasto fiscal como del gasto en protección ambiental, sería necesario implementar medidas de control *ex ante* como *ex post* a la aplicación de las políticas, apoyadas en herramientas digitales unidas a un seguimiento constante de los datos ambientales pertinentes. Se podrían adoptar enfoques que incluyan una investigación detallada de la justificación de la ayuda, la evaluación de alternativas, la definición de un marco temporal, la garantía de autonomía al beneficiario y la coherencia con otras ayudas y medidas.

La alineación de los beneficios fiscales con los objetivos políticos y la estandarización y digitalización de la recopilación de información ambiental⁶⁴ facilitarían la evaluación de su eficacia y así mejorarían las estimaciones futuras, aprovechando la tecnología de *big data* y la inteligencia artificial.

⁶² Hemos revisado los Informes de Alineamiento con los Objetivos de Desarrollo Sostenible y observamos que los indicadores ambientales utilizados son insuficientes. Se requiere una mayor integración con las políticas presupuestarias.

⁶³ Esta necesidad se observa tanto a nivel nacional como en el contexto europeo, donde existe un compromiso de destinar el 20% del presupuesto de la UE a iniciativas relacionadas con el cambio climático, pero la verificación de su cumplimiento es problemática debido a la falta de información detallada.

⁶⁴ GRAU RUIZ, M. A.: "Chapter 11: Climate change-related action and non-productive investments in the European Union", in *Innovation Addressing Climate Change Challenges*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 1-9. Disponible online en: <https://www.elgaronline.com/view/edcoll/9781788973359/9781788973359.00024.xml>.

Bibliografía

- GRAU RUIZ, M. A. (2018): "Chapter 11: Climate change-related action and non-productive investments in the European Union", en *Innovation Addressing Climate Change Challenges*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing.
- INTOSAI-P12 (2013): "El valor y beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos".
- MARTÍN SANZ, M^a. L. (2021): "ISAM: el modelo de auditoría de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI", *Revista Española de Control Externo*, Vol. XXIII, n.º 76.
- MARTÍNEZ TORRES, V.: "Análisis interpretativo del hecho imponible del Impuesto especial sobre los hidrocarburos. Soluciones a través de los Estados de Información no Financiera" en Ruda González, A. (Dir.); *Estudios sobre Jurisprudencia Europea*, Editorial Jurídica Sepín, pendiente de publicación.
- MINISTERIO DE HACIENDA (2021): *El Presupuesto de Beneficios Fiscales para el año 2022*, Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos.
- MINISTERIO DE HACIENDA (2022): *El Presupuesto de Beneficios Fiscales para el año 2023*, Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos.
- SUEIRAS PASCUAL, M. y LAGARÓN COMBA, M. (2016): "El Tribunal de Cuentas de España y la sostenibilidad ambiental: un nuevo marco de actuación fiscalizadora", *Revista Española de Control Externo*, Vol XVIII, n.º 53.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe 2017, Resumen ejecutivo sobre la actividad desarrollada por la Institución durante el año 2017*.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe 2018, Resumen ejecutivo sobre la actividad desarrollada por la Institución durante el año 2018*.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de los contratos patrimoniales celebrados por los ministerios del Área de Administración Económica del Estado y sus organismos y entidades dependientes durante los ejercicios 2018 y 2019*.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización integral de la Gerencia de Informática de la Seguridad Social, ejercicios 2018 y 2019*.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe 2019, Resumen ejecutivo sobre la actividad desarrollada por la Institución durante el año 2019*.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de la gestión indirecta contractual de los servicios públicos por las entidades locales de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio, ejercicio 2019*.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Ciudad Autónoma de Melilla, ejercicio 2019*.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Ciudad Autónoma de Ceuta, ejercicio 2019*.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, ejercicio 2019*.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicio 2019*.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ejercicio 2019*.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, ejercicio 2019*.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicio 2019*.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización del Programa 456D "Actuación en la costa", ejercicio 2019*.

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe 2020, Resumen ejecutivo sobre la actividad desarrollada por la Institución durante el año 2020.*

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización sobre la información relativa a los costes y rendimientos de los servicios incluida en las cuentas generales de los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes, diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, correspondientes al ejercicio 2020.*

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de las subvenciones relacionadas con el COVID-19 convocadas por las comunidades autónomas y ciudades autónomas sin órgano de control externo propio, ejercicio 2020.*

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de las medidas tomadas por el Grupo RENFE en relación con las restricciones de movilidad de viajeros implantadas durante el ejercicio 2020.*

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de los contratos de emergencia celebrados en 2020 para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 por las comunidades autónomas y ciudades autónomas sin órgano de control externo propio.*

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de las medidas adoptadas por AENA ante la disminución de la actividad en la red de aeropuertos de titularidad estatal durante el ejercicio 2020.*

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización de los contratos de emergencia celebrados en 2020 para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en el ámbito del sector público empresarial estatal no financiero.*

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe 2021, Resumen ejecutivo sobre la actividad desarrollada por la Institución durante el año 2021.*

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe de fiscalización de las actuaciones en materia medioambiental llevadas a cabo por ayuntamientos de más de 10.000 habitantes de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio, TCu., n.º 1335, 25 de julio 2019.*

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Memoria del Tribunal de Cuentas en el año 2022.*

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe anual de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre la contratación del sector público, 2022.*

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización operativa sobre la eficiencia en el uso de los inmuebles de la Seguridad Social, con especial referencia a la eficiencia energética, 2022.*

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Fiscalización del estado de cumplimiento de las Disposiciones adicionales 4a y 6a de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, con relación al control de eficacia (arts. 85 y 92) y medios propios (art. 86), por las entidades del sector público estatal adscritos al área político-administrativa, 2022.*

CAPÍTULO 5

EL MARCO FINANCIERO PLURIANUAL EN LA UNIÓN EUROPEA (2021-2027) DESDE LA PERSPECTIVA DEL GASTO

CARLOS CARBAJO NOGAL

Acreditado a profesor Contratado doctor
Universidad de León

1. Contexto jurídico. 2. El gasto de la Unión europea en el MFP 2021-2027. 2.1. Mercado único, innovación y economía digital. 2.2. Cohesión, resiliencia y valores. 2.3. Recursos naturales y medio ambiente. 2.4. Migración y gestión de fronteras. 2.5. Resiliencia, seguridad y defensa. 2.6. Vecindad y resto del mundo. 2.7. Administración pública europea. 3. Los instrumentos especiales que garantizan flexibilidad. 4. Next Generation EU. 5. A modo de colofón.

1. CONTEXTO JURÍDICO

El presupuesto a largo plazo de la Unión Europea (en adelante, UE), que refleja sus prioridades en términos de gasto, se conoce como Marco Financiero Plurianual¹ (en adelante, MFP). Este último se establece para un período mínimo de cinco años con el cometido garantizar la evolución ordenada de los gastos de la UE.

Los Tratados de la Unión Europea constituyen la base jurídica de la acción de la Unión Europea en general y en ese caso concreto, establecen los objetivos y los principios fundamentales de la UE, así como las competencias y los procedimientos para la adopción de decisiones en materia de gasto. Para ello, además de fijar los “importes de los límites máximos anuales de créditos para compromisos, por categoría de gastos, y del límite máximo anual de créditos para pagos”, el artículo 312 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) prevé que el MFP establezca “cualesquiera otras disposiciones adecuadas para el buen desarrollo del procedimiento presupuestario anual”, disposiciones que el presupuesto anual de la Unión Europea debe respetar.

De esta forma, el MFP debe respetar los límites y las condiciones establecidos en los Tratados, asegurando que los gastos sean coherentes con las políticas y los objetivos de la Unión Europea y la política de gasto que se contemple en el MFP debe cumplir, entre otros, con los principios de legalidad, transparencia, eficiencia y equidad; asimismo, la Comisión Europea y las restantes instituciones de la Unión Europea son responsables de garantizar que los gastos se realicen de

¹ Hasta la fecha ha habido seis marcos financieros plurianuales (MFP), incluido el del período 2021-2027. Con el Tratado de Lisboa, el MFP pasó de ser un acuerdo interinstitucional a ser un Reglamento del Consejo que debe adoptarse por unanimidad, sujeto a la aprobación del Parlamento Europeo, con arreglo a un procedimiento legislativo especial. De esta forma, el MFP que vamos a tratar se regula en el REGLAMENTO (UE, EURATOM) 2020/2093 DEL CONSEJO de 17 de diciembre de 2020 por el que se establece el marco financiero plurianual para el período 2021-2027 («DOUE», L1 433/11, de 20 de diciembre de 2020).

acuerdo con las normas y los procedimientos jurídicos establecidos², respetando la normativa relativa a los procedimientos de contratación pública, así como las normas de contabilidad y auditoría que también son especialmente relevantes en el contexto de la ejecución del gasto.

Con el MFP se pretende que el gasto de la Unión Europea crezca de forma planificada dentro de los límites de sus propios recursos. Como resultado, el MFP tiene un historial de promoción de la inversión, la unidad y la solidaridad, al mismo tiempo que refuerza el mercado único europeo³.

Aunque el MFP establece los límites máximos de gasto, los objetivos referentes a la implementación y ejecución efectivas de los programas y las políticas financiadas por el MFP también dependen de los acuerdos y las decisiones adoptadas a nivel nacional y regional, así como de la cooperación entre las instituciones de la UE y los Estados miembros. Los objetivos abarcan diversas áreas temáticas, por lo que el presupuesto total de 1,074 billones de euros se reparte principalmente entre los ámbitos de gasto que veremos con posterioridad.

El Consejo Europeo y el Pleno del Parlamento Europeo aprobaron formalmente el MFP para los años 2021-2027 en diciembre de 2020⁴, con una dotación inicial de más de 1.074.300 millones

² Cfr. KOLLING, M: "El impacto de NGEU y del MFP 2021-2027 en el sistema de gobernanza multinivel de la UE", *Gestión y análisis de políticas públicas*, núm. 29, 2022, págs. 11-22.

³ Durante la década de los años ochenta del pasado siglo, las relaciones entre las diferentes instituciones se tensan debido a un creciente desajuste entre los recursos disponibles y las necesidades presupuestarias reales. Precisamente para ello nace el concepto de MFP para intentar apaciguar estas tensiones y reforzar la disciplina presupuestaria y optimizar la ejecución mediante una mejor planificación. El primer acuerdo interinstitucional en este sentido se concluye en 1988 estableciendo las perspectivas financieras para el período 1988-1992 destinadas a garantizar los recursos necesarios para la ejecución presupuestaria del Acta Única Europea («paquete Delors I»), El 29 de octubre de 1993 se concluyó un nuevo acuerdo interinstitucional, junto con las perspectivas financieras para el período 1993-1999 («paquete Delors II»), que permitía duplicar los Fondos Estructurales y elevar el límite de los recursos propios. El tercer acuerdo, que se firma en mayo de 1999 se realiza sobre las perspectivas financieras para el período 2000-2006 con la denominación «Agenda 2000» adoptando como objetivo garantizar los recursos necesarios para financiar la ampliación. El cuarto AI, relativo a las perspectivas financieras para el período 2007-2013, se celebró el 17 de mayo de 2006.

El quinto MFP abarcó el período de 2014-2020, siendo el primero en el que se registró un descenso de los importes globales en términos reales por lo que el Parlamento europeo, para aceptar el MFP puso como condición que se realizara una revisión intermedia obligatoria que le permitiera volver a evaluar las necesidades presupuestarias durante el período del MFP, ajustándolas en caso necesario. El acuerdo garantizaba una mayor flexibilidad para permitir el pleno uso de los importes previstos, y la comprensión del camino hacia un verdadero sistema de recursos propios para la UE. El 20 de junio de 2017, se adoptó un MFP revisado para 2014-2020, que incluía la provisión de un apoyo adicional a las medidas relacionadas con la migración, el empleo y el crecimiento, reforzándose también el Instrumento de Flexibilidad y la Reserva para Ayudas de Emergencia, lo que permitió transferir fondos adicionales entre rúbricas y ejercicios presupuestarios distintos, de modo que sea posible responder a acontecimientos imprevistos y nuevas prioridades.

⁴ El iter seguido hasta la aprobación de esta propuesta va desde las primeras propuestas legislativas que presenta la Comisión el 2 de mayo de 2018 (que pueden verse en el documento: "Presupuesto de la UE: la Comisión propone un presupuesto moderno para una Unión que proteja, empodere y vele por la seguridad" en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_18_3570) que ascendían a 1.134.600 millones EUR en créditos de compromiso, lo que representaba el 1,11% de la RNB de la UE-27. A partir de ese momento se aprueban varias resoluciones pro el Parlamento europeo durante 2018, así como diferentes documentos de la Comisión y el Consejo a lo largo de los años 2019 y 2020 en los que se va fraguando la final aprobación del MFP 2021-2027. (pue-

de euros. Debido al estallido de la pandemia del COVID-19, el MFP ha sufrido cambios desde la propuesta original⁵ lo que evidencia una de las características clave del MFP, que no es otra que garantizar el desarrollo ordenado del gasto de la Unión, buscando lograr un delicado equilibrio entre la previsibilidad y la capacidad para hacer frente a eventos imprevistos.

Han sido muy numerosas las situaciones extraordinarias a las que se ha enfrentado la Unión europea en estos últimos años y que han tenido un impacto en el MFP, entre otras la crisis del COVID-19, así como otras dificultades no menores, como la crisis migratoria, el desempleo, los cambios demográficos, tecnológicos y ambientales o la inestabilidad geopolítica⁶ generada por la guerra de Ucrania.

De hecho, a raíz de las graves repercusiones económicas de los necesarios confinamientos que acompañaron a la crisis del COVID-19 en mayo de 2020⁷, la Comisión publica una serie de propuestas en favor de un incremento del gasto previsto en el MFP, a lo que se añade la creación de un instrumento de recuperación adicional, «NextGenerationEU» (NGEU)⁸ por valor de 750.000 millones de euros repartidos en 500.000 millones en forma de subvenciones y 250.000 millones más en préstamos, así como propuestas legislativas relativas a instrumentos financieros nuevos, y diferentes cambios en una serie de programas del MFP ya presentados.

La financiación del paquete adicional debía garantizarse mediante préstamos de los mercados financieros para lo que la Comisión también modificó la propuesta de Decisión sobre recursos propios que se acaba aprobando por el Consejo en diciembre de 2020⁹, al objeto de hacer posi-

de verse de forma detenida en Parlamento Europeo: “Marco Financiero Plurianual”, ficha temática, disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/29/el-marco-financiero-plurianual>

⁵ Tras sus propuestas iniciales de 2 de mayo de 2018 y a raíz del brote de COVID-19, el 27 de mayo de 2020 la Comisión propuso un Plan de recuperación (NextGenerationEU) que incluye propuestas revisadas relativas al MFP 2021-2027 y los recursos propios, así como la creación de un instrumento de recuperación por valor de 750.000 millones de euros. Este paquete se aprobó el 16 de diciembre de 2020 tras negociaciones interinstitucionales en el Acuerdo Interinstitucional de 16 de diciembre de 2020 entre el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea sobre disciplina presupuestaria, cooperación en materia presupuestaria y buena gestión financiera, así como sobre nuevos recursos propios, en particular una hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios. (DOUE, L1 433/28, de 22 de diciembre de 2020). La revisión del funcionamiento del MFP y, en su caso, las propuestas de modificación, están previstas, a más tardar, para el 1 de enero de 2024, una fecha que el Parlamento ha pedido que se adelante. Una cronología de las actuaciones del Consejo al respecto de la aprobación del MFP puede verse en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-long-term-budget/timeline-long-term-eu-budget-2021-2027/>

⁶ Cfr. SUBDIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS DE LA UNIÓN EUROPEA: “Marco Financiero Plurianual 2021-2027 y Plan de Recuperación para Europa pos-COVID-19”. *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, núm. 3127, 2020, págs. 3 a 15.

⁷ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las regiones: El presupuesto de la UE: motor del plan de recuperación para Europa, COM/2020/442 final (Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0442>)

⁸ Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se establece un Instrumento de Recuperación de la Unión Europea para apoyar la recuperación tras la pandemia de COVID-19, COM (2020) 441 final, Bruselas 28 de mayo de 2020. 2020/0111(NLE). Disponible en : [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52020PC0441R\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52020PC0441R(01))

⁹ Decisión (UE, EURATOM) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, EURATOM («DOUE» L424/1, de 15 de diciembre de 2020).

ble el préstamo necesario que se había fijado, como dijimos en 750.000 millones de euros aumentando los recursos disponibles para financiar el MFP¹⁰.

Por último, el paquete de la Comisión incluía un aumento de 11.500 millones de euros del límite máximo del MFP 2014-2020 para compromisos para el año 2020, a fin de empezar a movilizar el apoyo antes del nuevo MFP¹¹.

La aprobación definitiva de esta Decisión sobre los recursos propios exigía además del acuerdo unánime para su adopción en el Consejo, un dictamen del Parlamento y la ratificación por todos los Estados miembros con arreglo a sus requisitos constitucionales antes de su entrada en vigor. En mayo de 2021, el Consejo recibe de los veintisiete Estados miembros las notificaciones oficiales sobre la aprobación de la Decisión sobre Recursos Propios por lo que, tras haberse finalizado las ratificaciones nacionales, la UE puede empezar a distribuir los fondos del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia. Con una dotación financiera de 672 500 millones de euros, el mecanismo es el elemento central de «Next Generation EU», el instrumento de la UE para la recuperación económica tras la pandemia de COVID-19.

¹⁰ El presupuesto a largo plazo de la UE se financiará a través de los recursos habituales del presupuesto de la UE que consistían en los derechos de aduana, las contribuciones de los Estados miembros sobre la base del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y las contribuciones basadas en la renta nacional bruta (RNB) que se aprueban en primera instancia en CECA, CEE, EURATOM: Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades. (Diario Oficial L94 de 28/04/1970), a los que se suman a partir del 1 de enero de 2021 otra la nueva contribución nacional basada en los residuos de envases de plástico no reciclados. Asimismo, y para financiar NextGenerationEU, la Comisión Europea, en nombre de la Unión Europea obtiene préstamos en los mercados a costes más favorables que la mayoría de Estados miembros y redistribuye los importes. Con anterioridad la Comisión Europea ya emitía bonos, por ejemplo, para financiar préstamos a los Estados miembros de la UE y a terceros países, entre ellos hasta 100 000 millones de euros para el programa SURE destinados a apoyar el empleo y mantener a los trabajadores en sus puestos de trabajo durante la pandemia de COVID-19. Se prevé que la Unión Europea recaude hasta unos 800 000 millones de euros a precios corrientes de aquí a 2026 para NextGenerationEU a través de una estrategia de financiación diversificada (Cfr. Decisión (UE, EURATOM)20220/2053, del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (DOUE L424 de 15/12/2020).

Además, en el acuerdo interinstitucional de diciembre de 2021, el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión acordaron trabajar para introducir nuevos recursos propios suficientes para cubrir los reembolsos de NextGenerationEU (COM (2021) 570 final, de 22 de diciembre de 2021, disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:520%2021PC0570&from=EN> por lo que, en diciembre de 2021, la Comisión propuso tres nuevas fuentes de ingresos para el presupuesto de la UE, a fin de ayudar a reembolsar el componente de subvenciones de NextGenerationEU. Esta propuesta también tenía por objeto contribuir a la financiación del Fondo Social para el Clima destinado a garantizar que la transición a una economía descarbonizada no deje a nadie atrás.

El 20 de junio de 2023, la Comisión completó su propuesta para la próxima generación de recursos propios incluyendo en el paquete final un nuevo recurso propio, estadístico y temporal, basado en los beneficios de las empresas. Además, una vez alcanzado el acuerdo político sobre el paquete de medidas «Objetivo 55», cuyo objetivo es garantizar que las políticas de la UE contribuyan a la neutralidad climática de nuestro continente, la Comisión ha realizado una serie de ajustes en las propuestas de recursos propios basadas en el régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE) y el Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (MAFC) con respecto a las inicialmente planteadas en diciembre de 2021. Cfr. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Un paquete ajustado para la próxima generación de recursos propios. COM (2023) 330 final Bruselas, 20 de junio de 2023 (Disponible en:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52023DC0330>)

¹¹ El 21 de julio de 2020, el Consejo Europeo adoptó unas Conclusiones sobre las medidas de recuperación (NextGenerationEU), el MFP 2021-2027 y los recursos propios (disponible en:

<https://www.consilium.europa.eu/media/45124/210720-euco-final-conclusions-es.pdf>) que suponen la aprobación

Asimismo, el conflicto de Ucrania y las consecuencias de toda índole que ha conllevado a los Estados miembros, así como la aceleración de la inflación y los tipos de interés, son factores que han ejercido presión sobre el Presupuesto de la Unión Europea y demandan una pronta actuación de las Instituciones europeas y diversos cambios en una serie de programas del MFP¹² que, en definitiva, evidencian la necesidad de incrementar los límites de gasto previstos; ahora bien tampoco se han escatimado esfuerzos para proteger el presupuesto de la UE de forma que desde 2021 se dispone de un Reglamento que crea un mecanismo de condicionalidad horizontal que supedita el acceso a financiación procedente del presupuesto de la Unión al respeto, por parte de un Estado miembro, de los principios del Estado de derecho como valores fundamentales de la UE, y que resulta esencial para la buena gestión financiera del presupuesto de la Unión y el uso eficaz de la financiación de la Unión¹³.

Esta norma supone una protección adicional en aquellos casos en que la vulneración de los principios del Estado de Derecho afecte o amenace con afectar a los intereses financieros de la UE estableciendo un “régimen general de condicionalidad para la protección del presupuesto de la

de unas medidas de recuperación por valor de 750.000 millones EUR para el período 2021-2023. Ahora bien, el componente de subvención se redujo de 500.000 a 390.000 millones EUR, y el componente de préstamo se aumentó de 250.000 a 360.000 millones EUR rechazándose también la revisión al alza del límite máximo del MFP para el año 2020. El límite máximo global para compromisos del MFP 2021-2027 se fijó en 1.074.300 millones EUR.

El Parlamento responde a estas Conclusiones con la adopción de una Resolución el 23 de julio de 2020 (DOUE C371/110, de 15 de septiembre de 2021) en la que cuestionaba los recortes realizados en programas orientados al futuro, insistiendo en que los incrementos específicos por encima de las cifras propuestas por el Consejo Europeo debían reservarse para los programas relacionados con el clima, la transición digital, la salud, la cultura, las infraestructuras, la investigación, la gestión de las fronteras y la solidaridad y reiterando que no concedería su aprobación al MFP sin un acuerdo sobre la reforma del sistema de recursos propios de la UE, con el objetivo de cubrir al menos los costes relacionados con el instrumento NGEU (capital e intereses), a fin de garantizar la credibilidad y la sostenibilidad. El Parlamento también exigió, en cuanto que parte de la autoridad presupuestaria, estar plenamente involucrado en la ejecución del Instrumento de Recuperación, en consonancia con el método comunitario.

En agosto de 2020, se iniciaron las conversaciones tripartitas entre el Parlamento, el Consejo y la Comisión, y concluyeron el 10 de noviembre de 2020. El Reglamento del Consejo por el que se establece el MFP para el período 2021-2027 fue adoptado el 17 de diciembre, tras la aprobación del Parlamento ratificándose por los veintisiete Estados miembros la Decisión sobre los recursos propios a más tardar el 31 de mayo de 2021, lo que permitió a la UE empezar a emitir deuda en los mercados de capitales en el marco de NGEU; y ello sin olvidar que el 1 de enero de 2021, entraba en vigor el nuevo Reglamento 2020/2092, del Consejo y el Parlamento europeo sobre un régimen general de condicionalidad para la protección del presupuesto de la Unión (DOUE LI 433/1, de 22 de diciembre de 2020) otra condición establecida por el Parlamento para su aprobación.

¹² El Reglamento (UE, EURATOM) 2022/2496 del Consejo (DOUE L32511, de 20 de diciembre de 2022) modificó el MFP como parte de un paquete de medidas aprobado por el Parlamento el 24 de noviembre de 2022 conforme a un procedimiento de urgencia. Amplía la cobertura presupuestaria actualmente aplicable a los préstamos a los Estados miembros, a los préstamos de asistencia macrofinanciera a Ucrania, para los ejercicios de 2023 y 2024: en caso de impago, se movilizarían los importes necesarios por encima de los límites máximos del MFP, hasta los límites máximos de los recursos propios (con cargo al denominado «margen de maniobra»). Se prevé la provisión a Ucrania de un total de 18.000 millones EUR en concepto de ayuda macrofinanciera en 2023.

¹³ El Reglamento (UE, EURATOM) 2020/2092 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de diciembre de 2020 sobre un régimen general de condicionalidad para la protección del presupuesto de la Unión (DOUE núm. 433, de 22 de diciembre de 2020).

Unión¹⁴ que ha de aplicarse cuando se determine que el incumplimiento de los principios del Estado de Derecho en un Estado miembro¹⁵ afecte o amenace gravemente con afectar a la buena gestión financiera del presupuesto de la UE o a la protección de los intereses financieros de la UE de un modo suficientemente directo¹⁶.

Este mecanismo, avalado por el TJUE¹⁷, llega incluso a permitir a la UE tomar medidas tales como suspensión de pagos o las correcciones financieras para proteger el presupuesto de la UE. Al mismo tiempo, los perceptores y beneficiarios finales de los fondos de la Unión deben seguir recibiendo sus pagos directamente de los Estados miembros de que se trate.

A lo largo de este periodo, el Parlamento Europeo ha seguido insistiendo en la necesidad de revisar el MFP y seguir adecuándolo a los acontecimientos que marcan la compleja realidad en la que vivimos, como lo demuestra el Parlamento haya aprobado el 15 de diciembre de 2022 la Resolución sobre la mejora del marco financiero plurianual 2021-2027: un presupuesto de la Unión resiliente y adaptado a los nuevos retos¹⁸, en el que se exponen sus principales demandas en este sentido exigiendo flexibilidad suficiente y capacidad de respuesta a las crisis, más recursos adicionales para financiar nuevas ambiciones políticas o compensar la infrafinanciación existente y situar el reembolso de la deuda de NGEU por encima de los límites de gasto con el fin de reducir la presión del aumento de los tipos de interés, salvaguardar los programas y crear un espacio para que el presupuesto responda cuando sea necesario.

Por su parte, de forma reciente, el pasado 20 de junio de 2023, la Comisión evidencia¹⁹ que la presión que los diferentes acontecimientos no puede superarse únicamente con la flexibilidad que aporta la plurianualidad del presupuesto de la Unión, lo que ha hecho que para permitir gastos imprevistos que no podían financiarse de otro modo se hayan establecido cinco instrumentos especiales a través del Reglamento sobre el MFP de los cuales, tres de ellos son temáticos lo que

¹⁴ El Reglamento 2020/2092, antes mencionado, no pretende proteger el Estado de derecho mediante un mecanismo sancionador similar al del artículo 7 TUE, sino que el reglamento establece un instrumento de condicionalidad financiera.

¹⁵ COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN: “Orientaciones para la aplicación del Reglamento (UE, EURATOM) 2020/2092 sobre un régimen general de condicionalidad para la protección del presupuesto de la Unión, (disponible en https://commission.europa.eu/system/files/2022-03/c_2022_1382_3_es_act_part1_v1.pdf)

¹⁶ Hasta la fecha, este mecanismo se ha aplicado una vez en diciembre de 2022 en el caso particular de Hungría. Cfr. Comunicación de la Comisión al Consejo COM(2022) 687 final de 30 de noviembre de 2022 en https://commission.europa.eu/system/files/2022-12/COM_2022_687_1_EN_ACT_part1_v5.pdf

¹⁷ El 16 de febrero de 2022 el Tribunal de Justicia en sus asuntos C-156/21 Hungría/Parlamento y Consejo, C-157/21 Polonia/Parlamento y Consejo, desestimó los recursos de anulación interpuestos por Hungría y por Polonia contra este Reglamento. Esta sentencia, tiene una gran importancia para la propia naturaleza y finalidad de la UE, constituyendo una base firme a un nuevo instrumento entre los diferentes mecanismos de la UE ya existentes para proteger el Estado de derecho.

¹⁸ Disponible en https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0450_ES.html

¹⁹ Cfr. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones Revisión intermedia del marco financiero plurianual 2021-2027 {SWD(2023) 336 final}, COM (2023) 336 final, Bruselas 20 de junio de 2023, (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023DC0336>)

implica que solo puedan movilizarse para acontecimientos específicos, frente a los no temáticos que ofrecen una mayor flexibilidad y no tienen un alcance tan limitado. Entre los primeros están:

- La *Reserva de Adaptación al Brexit*, destinada a brindar apoyo a los Estados miembros y a los sectores económicos más gravemente afectados por el *Brexit* que suponen 5.400 millones de euros en todo el MFP, a precios corrientes;
- El *Fondo Europeo de Adaptación a la Globalización*, destinado a prestar ayuda a los trabajadores que hayan perdido su empleo como consecuencia de reestructuraciones derivadas de la globalización que suponen 1.500 millones de euros en todo el MFP, a precios corrientes y
- La *Reserva para Solidaridad y Ayudas de Emergencia*, destinada a responder a situaciones de emergencia causadas por grandes catástrofes en los Estados miembros y en los países en vías de adhesión, y a atender rápidamente necesidades de emergencia específicas que surjan dentro de la UE o en terceros países lo que aporta a mayores 9.500 millones de euros en todo el MFP, a precios corrientes.

Entre los instrumentos especiales no temáticos se encuentran el *Instrumento de Flexibilidad* cuyo importe global para 2021-2027 es de 7.200 millones de euros (a precios corrientes)²⁰ y el *Instrumento de Margen Único* para el período del MFP cuyo importe corresponde a los márgenes disponibles dentro de los límites máximos del MFP.

Esta flexibilidad, si bien es cierto le aporta estabilidad y previsibilidad al presupuesto de la Unión no resulta suficiente a la hora de reaccionar ante acontecimientos imprevistos importantes como los acaecidos los dos últimos años. A ello se añade que el noventa por ciento del Presupuesto y de los NGEU están preasignados para fines, programas o programas nacionales específicos, habiéndose utilizado ya el setenta y cinco por ciento de los márgenes iniciales no asignados para el período 2021- 2027²¹.

De hecho, señala la Comisión cómo el propio Instrumento de Flexibilidad, aun cuando supone una cierta flexibilidad adicional por encima de los límites máximos del MFP por un importe aproximado de 1.000 millones de euros anuales, ya ha sido utilizado en su integridad lo que debilita claramente la capacidad de la Unión Europea para hacer frente a las emergencias más apremiantes, para respaldar el impulso a la competitividad de Europa a largo plazo en ámbitos críticos, para mantener y reforzar el extraordinario modelo social europeo, así como también para reaccionar ante los nuevos retos que previsiblemente surgirán en los próximos cuatro años, dada la volatilidad del contexto geopolítico y económico actual²².

²⁰ El uso del Instrumento de Flexibilidad en un ejercicio determinado se deduce íntegramente de los márgenes correspondientes al ejercicio actual o a ejercicios futuros.

²¹ 5.500 millones de euros que equivalen al 0,45 % del gasto total.

²² Cfr. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones Revisión intermedia del marco financiero plurianual 2021-2027

Ante tal contexto, y para hacer frente a los retos imprevistos ha resultado necesario recurrir ampliamente a las reasignaciones y a la reprogramación presupuestaria que va más allá de la aludida flexibilidad; así se han movilizado en los últimos tiempos cantidades importantes de los fondos de la política de cohesión para apoyar a las personas que huyen de la guerra en Ucrania, así como a los Estados miembros de acogida, a través de la Acción de Cohesión para los Refugiados en Europa y de la Asistencia Flexible para los Territorios, entre otros²³.

No obstante, cada vez son más escasas las posibilidades actuales de reasignación o de establecimiento de nuevas prioridades situación que ha provocado que la Comisión no vea más alternativa para garantizar que la UE pueda cumplir todos sus objetivos, tanto los urgentes como los tradicionales, hasta finales de 2027, que proponer una revisión selectiva del marco financiero plurianual 2021-2027 para lo que recientemente ha presentado tres propuestas legislativas²⁴ destinadas a reforzar el presupuesto de la UE²⁵ en un número limitado de ámbitos prioritarios que atañen a:

- la creación de un *mecanismo para Ucrania*, basado en subvenciones, préstamos y garantías, con una capacidad total de 50.000 millones de euros en el período 2024-2027 que

{SWD(2023) 336 final}, COM (2023) 336 final, Bruselas 20 de junio de 2023, (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023DC0336>)

²³ Conforme a los datos ofrecidos por la Comisión en el documento precitado, se enmiendan a los programas 2014-2020 y 2021-2027 con lo que se alivia la presión presupuestaria sobre los Estados miembros, permitiendo un uso más rápido y flexible de la financiación disponible. El plan REPowerEU, cuyo objetivo es poner fin a la dependencia de la UE de los combustibles fósiles rusos y hacer frente a la crisis climática, se financia en gran medida mediante la reasignación 3 y la reorientación de otros fondos. El Programa de Conectividad Segura, que responde al aumento de las amenazas híbridas y las ciberamenazas, así como de los desastres naturales, recibió financiación de varios programas de la UE que comparten objetivos similares con esta iniciativa, así como de márgenes presupuestarios no asignados. Las medidas de apoyo a la producción de municiones propuestas para facilitar la potenciación de las capacidades de producción de municiones dentro de la Unión Europea, se financian con reasignaciones de 260 millones de euros con cargo al Fondo Europeo de Defensa de 2024 y de 240 millones de euros inicialmente previstos para el instrumento para el refuerzo de la industria europea de defensa mediante la adquisición común en el período 2023-2024. La Ley Europea de Chips se financia a través del margen de la rúbrica 1 y de reasignaciones de otros programas o de sus capítulos. Además, la reserva para nuevos retos y prioridades del Instrumento de Vecindad, Cooperación al Desarrollo y Cooperación Internacional se ha utilizado ampliamente (7 400 millones de un total de 9 300 millones de euros) para prestar apoyo al proceso de vacunación contra la COVID-19 en todo el mundo, a Ucrania (incluida la provisión para préstamos de ayuda macrofinanciera) y a los refugiados sirios en Turquía.

²⁴ Cfr. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones Revisión intermedia del marco financiero plurianual 2021-2027 {SWD(2023) 336 final}, COM (2023) 336 final, Bruselas 20 de junio de 2023, (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023DC0336>)

²⁵ En palabras de J. HAHN, comisario responsable de Presupuesto y Administración recogidas el día de la presentación de estas propuestas el pasado junio “El presupuesto de la UE viene siendo fundamental para respaldar la recuperación de la UE tras la pandemia y, al mismo tiempo, sostener la transformación ecológica y digital y la resiliencia a largo plazo. El presupuesto de la UE también ha sido la expresión monetaria de la ayuda incondicional de la UE a Ucrania. Los múltiples retos de los últimos años han acabado por agotar su flexibilidad y su capacidad para reaccionar ante futuras crisis. Si queremos poder seguir confiando en el presupuesto, debemos actuar ahora. La revisión propuesta hoy es una vía realista y específica para avanzar”.

servirá para, a partir de préstamos y ayudas reembolsables²⁶, atender a las necesidades inmediatas, la recuperación y la modernización de Ucrania en su camino hacia la Unión Europea²⁷, así como por mantener su estabilidad macrofinanciera. Apoyará la transición hacia una economía ecológica, digital e inclusiva que se ajuste progresivamente a las reglas y normas de la UE²⁸. El mecanismo se ajusta a tres pilares: el primero es *la ayuda financiera al Estado en forma de subvenciones y préstamos* con lo que se garantiza una financiación estable; el segundo crea *un marco de inversión específico para Ucrania* pensado para atraer y movilizar inversiones públicas y privadas para la recuperación y reconstrucción del país; y el tercero se destina a *la asistencia técnica y otras medidas de ayuda*,

- el refuerzo del presupuesto de la Unión Europea para ayudar a los Estados miembros a hacer frente a los *retos urgentes relacionados con la migración y a las necesidades derivadas de las consecuencias mundiales de la guerra de Rusia* en Ucrania, así como para fortalecer las asociaciones con terceros países clave con 15.000 millones de euros²⁹;
- la creación de una *plataforma de tecnologías estratégicas para Europa* (STEP) que permita a la Unión ser más competitiva en tecnologías críticas y en los campos de la tecnología digital y profunda, las tecnologías limpias y la biotecnología. Para un despliegue rápido y efectivo sobre el terreno, esta Plataforma se basa en instrumentos ya existentes - InvestEU, Fondo de Innovación, Horizonte Europa, Fondo Europeo de Defensa, UEproSa-

²⁶ La financiación adoptará la forma de préstamos y ayudas no reembolsables (subvenciones y garantías). El desglose real entre préstamos y subvenciones también se decidirá anualmente. El apoyo en forma de préstamos se financiará mediante empréstitos en los mercados financieros y estará respaldado por el margen de maniobra del presupuesto de la UE. Las ayudas no reembolsables se financiarán con cargo al presupuesto anual de la UE a través de un nuevo instrumento especial, la «Reserva para Ucrania», dotado de recursos por encima de los límites máximos de gasto del MFP.

²⁷ Los importes anuales se definirán cada año en función de las necesidades de Ucrania y la evolución de la situación pretendiéndose que este instrumento garantice una financiación estable y predecible en un marco que contribuya a la sostenibilidad de las finanzas de Ucrania y garantice la protección del presupuesto de la UE. De esta forma, el Mecanismo de Ucrania, apoyado mediante un Plan de Ucrania que presentará el Gobierno de dicho país, contribuirá a sus esfuerzos por mantener la estabilidad macrofinanciera, impulsar la recuperación y modernizarse al paso que ejecuta reformas clave dentro de su proceso de adhesión a la UE.

²⁸ Cfr. COMISIÓN EUROPEA: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_23_3355

²⁹ Cfr. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones Revisión intermedia del marco financiero plurianual 2021-2027 [SWD(2023) 336 final], COM (2023) 336 final, Bruselas 20 de junio de 2023, (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023DC0336>)

En concreto, la Comisión propone los refuerzos específicos del presupuesto de la UE que figuran a continuación:

- A fin de facilitar financiación suficiente para la gestión de la migración y de las fronteras, además de la aplicación del Nuevo Pacto sobre Migración, la Comisión propone aportar 2.000 millones de euros.
- Para que la Unión pueda responder a una mayor inestabilidad económica y geopolítica, la Comisión propone aumentar el límite máximo de la rúbrica 6 (vecindad y resto del mundo) mediante 10.500 millones de euros adicionales.
- Para sostener la capacidad de reacción de la Unión ante crisis y catástrofes naturales, el instrumento especial «Reserva para Solidaridad y Ayudas de Emergencia» se incrementaría en 2.500 millones de euros al año.

lud, Europa Digital y fondos de cohesión-, los complementa al tiempo que introduce nuevas flexibilidades e incentivos para la financiación de la cohesión y el Fondo de Recuperación y Resiliencia. Además, se creará una estructura innovadora y dinámica para orientar la financiación existente hacia proyectos STEP y acelerar su ejecución en ámbitos considerados cruciales para el liderazgo de Europa³⁰. La STEP, en opinión de la Comisión está dotada de la capacidad de generar inversiones por valor de 160.000 millones de euros³¹.

- la creación de un *mecanismo eficiente destinado a cubrir los costes adicionales de la financiación del instrumento de recuperación NGEU* derivados de unos tipos de interés más elevados; este nuevo «Instrumento EURI» especial cubrirá exclusivamente los costos que se suman a las previsiones iniciales de 2020.

A ello la Comisión añade la necesidad de ajustar la capacidad administrativa de la Unión Europea para atender a las nuevas tareas decididas por los colegisladores desde 2020 y cumplir las obligaciones contractuales ajustadas a la inflación.

Una vez que estas propuestas de la Comisión sean aprobadas por el Parlamento³², el Consejo Europeo debería adoptar por unanimidad la revisión del Reglamento sobre el MFP con el fin de reforzar este instrumento³³.

Así las cosas, y a expensas de posibles cambios futuros, el importe total del presupuesto de gasto para el periodo 2021-2027 asciende a 1.824.300 millones, con 1.074.300 millones EUR para el MFP y 750.000 millones EUR para NextGenerationEU. Además, el presupuesto del MFP se incrementará en otros 11.500 millones EUR gracias al ajuste específico del programa previsto en el artículo 5 del Reglamento del MFP³⁴.

³⁰ En todos los programas, la Comisión propone un «sello de soberanía» que facilite el acceso a la financiación con cargo a todos los instrumentos de la UE. Asimismo, la Comisión propone crear una nueva «ventanilla única» y un nuevo Portal de Soberanía en línea para apoyar a los promotores de proyectos y los países de la UE en sus inversiones relacionadas con la Plataforma STEP financiadas mediante los diferentes fondos de la UE.

³¹ Para impulsar las inversiones en el desarrollo y fabricación de tecnología digital crítica y profunda, tecnologías limpias y biotecnología y sus correspondientes cadenas de valor, la Comisión propone además asignar 10.000 millones de euros adicionales a una serie de programas específicos: 3.000 millones de euros para InvestEU, 500 millones de euros para Horizonte Europa, 5.000 millones de euros para el Fondo de Innovación y 1.500 millones de euros para el Fondo Europeo de Defensa. Estas dotaciones adicionales, junto con los programas de la política de cohesión y los incentivos del MRR, podrían generar inversiones por parte de las empresas europeas en proyectos que fomenten la soberanía europea por valor de unos 160.000 millones de euros.

³² Debe tenerse en cuenta que el Parlamento y el Consejo deben llegar a un acuerdo sobre las propuestas relativas al mecanismo para Ucrania y a la plataforma de tecnologías estratégicas para Europa con arreglo al procedimiento legislativo ordinario.

³³ De hecho, la propia presidenta de la Comisión Europea, Ursula von der Leyen, ha declarado: «Nuestro presupuesto es una herramienta política clave para responder a los enormes desafíos a los que juntos nos enfrentamos. Pero las presiones son cada vez mayores. Hoy proponemos un aumento específico del gasto de la UE para aportar una ayuda financiera estable a Ucrania, para financiar nuestra actuación en materia migratoria y para sostener las inversiones en industrias estratégicas. Juntos somos más fuertes» (disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_23_3345).

³⁴ Este precepto con el título «Ajuste para un programa específico», señala que:

Este volumen de gasto está contribuyendo a que la Unión Europea pueda asumir el cumplimiento de objetivos tanto a más corto plazo como a largo plazo como lo demuestra que se hayan destinado el 30% del total de los gastos previstos en el MFP a proyectos que abordan el cambio climático que permitirá alcanzar la neutralidad climática en 2050 y los objetivos climáticos de la UE para 2030.

Aclarado lo anterior, centramos nuestro interés en analizar el gasto contemplado en el MFP para el periodo 2021-2027, que tiene una incidencia directa en las políticas de gasto de los Estados miembros.

2. EL GASTO DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL MFP 2021-2027

Como hemos dicho, el 17 de diciembre de 2020, el Consejo adoptó el Reglamento por el que se establece el MFP de la Unión Europea para el período 2021-2027, previa aprobación del Parlamento Europeo que ha sido sometido a constantes revisiones.

Con este marco presupuestario se permite a la Unión Europea hacer frente a los desafíos actuales y futuros y alcanzar sus prioridades políticas, con arreglo a la Hoja de Ruta de Bratislava³⁵ y a las Declaraciones de Roma³⁶ y Sibiu³⁷, así como a la Agenda Estratégica de la UE para 2019-

“1. Habrá disponible un importe equivalente a los ingresos procedentes de las multas impuestas en virtud de los Reglamentos (CE) núm. 1/2003 y (CE) núm. 139/2004 del Consejo, por instituciones de la Unión, consignado en el presupuesto del ejercicio *n-1* de conformidad con el artículo 107 del Reglamento Financiero, una vez deducido el importe correspondiente al ejercicio *n-1* mencionado en el artículo 141, apartado 1, del Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, para una asignación adicional de:

- a) créditos de compromiso para el ejercicio *n+1* comenzando por el ejercicio 2022 y terminando en 2027, para los programas enumerados en el anexo II, de conformidad con los porcentajes establecidos para dichos programas en la columna «Clave de distribución» del cuadro del anexo II, y
- b) créditos de pago para el ejercicio *n+1*, comenzando por el ejercicio 2022 y terminando en 2027.

El importe total de las asignaciones adicionales para el período 2022-2027 destinadas respectivamente a créditos de compromiso y de pago será de 11.000 millones EUR (a precios de 2018). Para cada uno de los ejercicios 2022 a 2026, el importe anual de asignaciones adicionales respectivamente para créditos de compromiso y de pago será de 1.500 millones EUR (a precios de 2018) como mínimo y no excederá de 2.000 millones EUR (a precios de 2018).

El importe total de asignaciones adicionales para créditos de compromiso destinados a los programas del período 2022-2027 se establece en la columna «Asignación adicional total para créditos de compromiso en virtud del artículo 5» del cuadro del anexo II.

2. Los límites máximos para créditos de compromiso de las rúbricas correspondientes para el ejercicio *n+1*, comenzando por el ejercicio 2022 y terminando en 2027, se ajustarán al alza con los importes correspondientes a las asignaciones adicionales establecidas en el apartado 1, de conformidad con los porcentajes establecidos para dichas rúbricas en la columna «Clave de distribución» del cuadro del anexo II. El límite máximo para los créditos de pago correspondientes al año *n+1*, comenzando por el ejercicio 2022 y terminando en 2027, se ajustará automáticamente al alza con los importes correspondientes a las asignaciones adicionales establecidas en el apartado 1.”

³⁵ Que puede consultarse en CONSEJO EUROPEO: <https://www.consilium.europa.eu/media/21234/160916-bratislava-declaration-and-roadmap-es.pdf>

³⁶ Emanada por el Consejo europeo el 25 de marzo de 2017 y que puede consultarse en <https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2017/Declaracio%CC%81n%20de%20Roma.pdf>

³⁷ CONSEJO EUROPEO: disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2019/05/09/the-sibiudeclaration/>

2024³⁸. Se logran abarcar tanto las políticas más novedosas como las ya establecidas, incluidas la política de cohesión y la política agrícola. De hecho, los principios rectores del presupuesto son el establecimiento de un estricto orden de prioridades para la asignación de los recursos, la flexibilidad y la equidad, teniendo en cuenta la menor capacidad de financiación de una Unión de veintisiete Estados miembros³⁹. El marco financiero plurianual para el periodo 2021-2027 tendrá la estructura siguiente:

- rúbrica 1: «Mercado único, innovación y economía digital»;
- rúbrica 2: «Cohesión y valores», que incluirá: o una subrúbrica para la cohesión económica, social y territorial;
- rúbrica 3: «Recursos naturales y medio ambiente», que incluirá un sublímite máximo para los gastos relacionados con el mercado y los pagos directos;
- rúbrica 4: «Migración y gestión de las fronteras»;
- rúbrica 5: «Seguridad y defensa»;
- rúbrica 6: «Vecindad y resto del mundo»;
- rúbrica 7: «Administración pública europea», que incluirá un sublímite máximo para los gastos administrativos de las instituciones.

Las cuantías de las diferentes siguientes *rúbricas o ámbitos de gasto* (a precios corrientes)⁴⁰ se corresponderían con las siguientes cifras:

³⁸ CONSEJO EUROPEO: disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2019/06/20/a-new-strategic-agenda-2019-2024/>

³⁹ Así lo señala el propio CONSEJO EUROPEO en el documento “Marco financiero plurianual (MFP) 2021-2027: marco de negociación con cifras” de 5 de diciembre de 2019, disponible en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14518-2019-REV-1/es/pdf>

⁴⁰ Cfr. CONSEJO EUROPEO: “Presupuesto a largo plazo de la Unión Europea” disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-long-term-budget/> [Consultado el 2 de septiembre de 2023]

Rúbrica	MFP	NextGenerationEU
1. Mercado único, innovación y economía digital		11.500 millones de euros
2. Cohesión, resiliencia y valores	426.700 millones de euros	776.500 millones de euros
3. Recursos naturales y medio ambiente	401.000 millones de euros	18.900 millones de euros
4. Migración y gestión de las fronteras	149.500 millones de euros	-
5. Seguridad y defensa	14.900 millones de euros	-
6. Vecindad y resto del mundo	110.600 millones de euros	-
7. Administración pública europea	82.500 millones de euros	-
TOTAL MFP	1.210.900 millones de euros	806.900 millones de euros

Fuente: Comisión Europea⁴¹.

Pasamos Ahora a desarrollar brevemente el contenido de cada una de las rubricas.

2.1. Mercado único, innovación y economía digital

Dentro de esta categoría de gasto se encuentran programas y acciones destinados a promover la recuperación de Europa a través de inversiones estratégicas. El objetivo es impulsar a la Unión Europea hacia una recuperación sostenible y resistente, generando empleo y abordando los impactos inmediatos provocados por la pandemia de la COVID-19.

Al mismo tiempo, se brinda apoyo a las prioridades ecológicas y digitales de la Unión, reconociendo su importancia en el contexto actual. Los programas incluidos en este bloque de gastos tienen un alto potencial para apoyar las prioridades establecidas en Bratislava y Roma, especialmente en términos de promoción de la investigación, la innovación y la transformación digital, así como las inversiones estratégicas en Europa. Además, también se busca impulsar la acción en favor del mercado único y fortalecer la competitividad de las empresas y las pymes. Al asignar los fondos correspondientes a esta rúbrica, se dará especial prioridad a lograr un aumento sustancial y progresivo del esfuerzo de investigación e innovación de la UE⁴²; asimismo, debe garan-

⁴¹ Cfr. COMISIÓN EUROPEA: Plan de recuperación para Europa https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/recovery-plan-europe_es

⁴² Cfr. MIER ALBERT, P: "El mercado único digital europeo ¿una oportunidad para nuestra industria digital?", *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, Núm. 902, 2018, págs. 81-94.

tizarse la complementariedad entre los programas de esta rúbrica, por ejemplo, en el ámbito de la economía digital⁴³. Entrando en detalle, a esta partida de gastos le corresponde una asignación presupuestaria de 132.800 millones de euros dividida en tres programas.

En primer lugar, el *Programa Horizonte Europa*, cuyo objetivo principal es impulsar la investigación y la innovación en Europa, abordando desafíos globales y fortaleciendo la competitividad en áreas temáticas como la salud, la energía, el medio ambiente y la tecnología digital. Este programa se organiza en torno a tres pilares⁴⁴:

- *Ciencia abierta, excelencia científica y liderazgo industrial*: este pilar se centra en apoyar la investigación científica de calidad, fortalecer la cooperación internacional y fomentar la participación de las empresas y la industria en la investigación y la innovación.
- *Retos globales y competitividad industrial*: este pilar se enfoca en abordar desafíos específicos, como la salud, la energía limpia, el transporte sostenible, la seguridad y la transformación digital, mediante la colaboración entre diversos actores, incluidos investigadores, empresas y organizaciones de la sociedad civil.
- *Innovación abierta*: este pilar tiene como objetivo promover la innovación y la transferencia de tecnología, facilitando la participación de las pequeñas y medianas empresas (PYMEs), así como apoyando el emprendimiento y la creación de *startups*.

El segundo de los programas se corresponde con el *Programa Invest EU*⁴⁵ que busca movilizar inversiones sostenibles en la UE con el fin de impulsar el crecimiento económico, la creación de empleo, la cohesión social y la transición hacia una economía más verde. Este programa pretende atraer inversores públicos y privados para financiar proyectos de inversión en áreas estratégicas. El programa centraliza y combina diversos instrumentos financieros de la UE en un solo mecanismo, incluyendo garantías, préstamos, capital riesgo y otros tipos de apoyo financiero. La finalidad última es simplificar y agilizar el acceso a la financiación a proyectos de inversión. En concreto, este programa ha previsto la creación de un Fondo de Inversión Sostenible, que se enfocará a financiar proyectos que promuevan la transición hacia una economía más verde y sostenible, respaldando la Agenda Europea del Pacto Verde⁴⁶.

⁴³ Para analizar el *iter* diseñado por la UE para llegar a una economía digital y competitiva puede verse ÁLVAREZ CARO, M., y MARTÍN ENRIQUEZ, A.: "Agenda digital: el camino hacia una economía digital y competitiva", *Boletín de Estudios Económicos*, Vol. LXXII, Núm. 222, diciembre 2017, págs. 481 y ss.

⁴⁴ Cfr. ESCUDERO CUEVAS, J.: "Ideas y sectores favorecidos por Horizonte Europa", *Emprendedores: las claves de la economía y el éxito profesional*, Núm. 284, 2021, págs. 34-38.

⁴⁵ Reglamento (UE) 2021/523 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el Programa InvestEU y se modifica el Reglamento (UE) 2015/1017. 24 de marzo de 2021. (Disponible en <https://www.boe.es/DOUE/2021/107/L00030-00089.pdf>.)

⁴⁶ El contenido de este Pacto Verde Europeo puede verse en: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/green-deal/> [Consultado el 12 de junio de 2023.]

Por último, el *Programa Erasmus+*⁴⁷ es el programa de la Unión Europea que respalda la educación, la formación, la juventud y el deporte en Europa. Durante el período 2021-2027, el programa se centra en la inclusión social, las transiciones ecológica y digital, y el fomento de la participación de los jóvenes en la vida democrática. Apoya las prioridades y actividades establecidas en el Espacio Europeo de Educación, el Plan de Acción de Educación Digital y la Agenda de Capacidades Europea. Además, el programa contribuye al pilar europeo de derechos sociales, implementa la Estrategia de la UE para la Juventud 2019-2027 y promueve la dimensión europea del deporte. A través de este programa Erasmus+, se promueve la participación en áreas como la educación superior, la formación profesional o la educación de personas adultas, facilitando la movilidad de personas que busca la colaboración entre instituciones y organizaciones en toda Europa.

2.2. Cohesión, resiliencia y valores

El objetivo de esta rúbrica es contribuir al valor añadido de la UE impulsando la convergencia, apoyando la inversión, la creación de empleo y el crecimiento, contribuyendo a reducir las disparidades económicas, sociales y territoriales en los Estados Miembros y en toda Europa, dando con ello cumplimiento a los programas de Bratislava y Roma. Se contempla la inversión en el desarrollo y la cohesión regionales, en la profundización de la unión económica y monetaria, y en las personas, la cohesión social y los valores. Esta rúbrica desempeñará un papel crucial, pues contribuirá a un crecimiento sostenible y a la cohesión social, y fomentará los valores comunes. Para ello se recogen toda una serie de instrumentos de cohesión y desarrollo regional entre los que destacamos:

- El *Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER)* que financia proyectos de infraestructura, investigación, innovación y medio ambiente para promover la cohesión regional⁴⁸.
- El *Fondo Social Europeo (FSE)*⁴⁹ es el principal instrumento comunitario para el fomento del empleo y de la inversión en capital humano con una importante dotación del total de los fondos estructurales. Todas las regiones de la Unión son susceptibles de recibir financiación de este fondo, aunque en distinta medida en función del PIB per cápita relativo. El Fondo Social Europeo Plus (FSE+) es el resultado de la fusión de una serie de programas ya existentes: FSE, Iniciativa de Empleo Juvenil, Fondo de Ayuda Europea para las Personas Más Desfavorecidas y el Programa para el Empleo y la Innovación Social.

⁴⁷ Cfr. ESCAMILLA, A: "El programa Erasmus+ como mecanismo para promover la ciudadanía en la juventud", *Miscelánea Comillas: Revista de Ciencias Humanas y Sociales*, Núm. 153, 2020, págs. 603 a 616.

⁴⁸ Creado en 1975 con el objetivo de corregir los principales desequilibrios territoriales en la CEE. Como en el caso del FSE, todas las regiones europeas pueden beneficiarse de los recursos del FEDER, aunque la intensidad dependerá del PIB per cápita regional.

⁴⁹ Fue creado en 1957 al amparo del Tratado de Roma, que constituyó la Comunidad Económica Europea (CEE).

- El *Fondo de Cohesión*⁵⁰ que apoya a los Estados miembros con un PIB per cápita más bajo⁵¹, financiando proyectos de infraestructura en transporte, medio ambiente. y comunicaciones.
- El *Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural* (FEADER) que se centra en el desarrollo sostenible de las áreas rurales a través de la financiación de proyectos agrícolas y de diversificación económica. con bajo impacto ambiental. La distribución de este fondo depende del nivel de desarrollo regional medido por el PIB per cápita y de la proporción de superficie agrícola y forestal dentro del total del territorio
- El *Fondo de Solidaridad de la UE*, que proporciona apoyo financiero a los Estados miembros afectados por catástrofes naturales graves.

Además, esta partida de gasto contempla el *Programa EU4Health*⁵², que es una iniciativa de la Unión Europea que se enfoca en tres objetivos principales: proteger a los ciudadanos europeos de amenazas transfronterizas para la salud, fortalecer los sistemas de salud y mejorar el acceso a la atención médica. Su ámbito de actuación, abarca diversas áreas, incluyendo la preparación y respuesta a emergencias sanitarias, la promoción de la salud digital, la lucha contra el cáncer y otras enfermedades graves, el abordaje de la salud mental, y la promoción de la salud y prevención de enfermedades. El Programa EU4Health se implementa a través de la licitación de subvenciones y contratos, y está abierto a la participación de los Estados miembros, de las organizaciones sin fines de lucro y de las organizaciones internacionales. La cooperación y coordinación entre los Estados miembros es esencial en el marco de este programa, el cual fomenta el intercambio de buenas prácticas, la colaboración en investigación y el fortalecimiento de la capacidad de respuesta conjunta ante crisis sanitarias.

Por último, dentro de esta rúbrica se encuentra el *Mecanismo de Protección Civil de la Unión Europea*, cuyo objetivo principal es fortalecer la capacidad de los Estados miembros y otros países asociados para prevenir, prepararse y responder a emergencias y desastres de origen natural o humano⁵³. Dentro de este mecanismo participan tanto los Estados miembros de la UE como otros países asociados que forman parte del Programa de Protección Civil de la UE. La clave de este mecanismo es la coordinación con otros instrumentos y programas de la UE, como el Programa Europeo de Asistencia de Emergencia y el Fondo de Solidaridad de la UE, para de esta manera lograr una respuesta integrada y coordinada en situaciones de crisis⁵⁴.

⁵⁰ Se creó en 1992, tras la firma del Tratado de Maastricht, para fijar las bases de una política regional solidaria a nivel comunitario.

⁵¹ Se trata de Regiones que presentan carencias en estos ámbitos y cuya renta nacional bruta (RNB) per cápita, medida en paridades de poder adquisitivo, y calculada conforme a los datos de la UE correspondiente al periodo 2015-2017, sea inferior al 90% de la RNB media per cápita de la UE-27 en el mismo periodo de referencia. España dejó de ser elegible en 2014 por superar este porcentaje del 90%.

⁵² Reglamento (UE) 2021/522 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece un programa de acción de la Unión en el ámbito de la salud («programa UEproSalud») para el periodo 2021-2027. 26 de marzo de 2021 (disponible en <https://www.boe.es/DOUE/2021/107/L00001-00029.pdf>.)

⁵³ Cfr. <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/civil-protection/>

⁵⁴ Cfr. VILLANI, S: "El Mecanismo europeo de Protección Civil: instrumento de reacción en caso de desastre". *Revista Universitaria Europea*. Núm. 26, 2017, págs. 121-148.

2.3. Recursos naturales y medio ambiente

Esta rúbrica con una dotación presupuestaria de 401.000 millones de euros -a lo que se añaden los NGEU- se centra en aportar valor añadido a través de políticas agrícola, marítima y de pesca modernizadas y sostenibles, así como a impulsar la acción en materia climática y promover la protección del medio ambiente y la biodiversidad. La transversalidad de la lucha contra el cambio climático en todo el presupuesto y la mejora de la integración de los objetivos medioambientales dan a esta rúbrica una función fundamental para lograr el objetivo ambicioso de que un 25 % como mínimo del gasto de la UE contribuya a objetivos de lucha contra el cambio climático. Engloba el conjunto de programas y acciones relacionadas con la protección del medio ambiente, la conservación de los recursos naturales y la sostenibilidad dentro del marco de actuación de la Unión Europea.

En primer lugar, el instrumento más importante dentro de esta categoría de gastos es la *Política Agraria Común (PAC)* creada en la década de los años sesenta del siglo pasado, y que ha experimentado diferentes reformas a lo largo de los años. La PAC tiene como objetivos principales: garantizar un suministro estable de alimentos asegurando que los ciudadanos de la UE tengan acceso a alimentos seguros y asequibles a través de medidas como la estabilización de los precios agrícolas y la gestión de la oferta y la demanda; apoyar la rentabilidad y la competitividad de los agricultores proporcionando ayudas y subvenciones directas a los agricultores para garantizarles rentabilidad y competitividad en el mercado global y, contribuir a la mitigación del cambio climático y la adaptación en la medida en que la PAC reconoce la importancia de abordar el cambio climático y de promover acciones para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en el sector agrícola⁵⁵.

Durante el período 2021-2027, como señala el Consejo europeo⁵⁶, la PAC se seguirá basando en la estructura de dos pilares: en primer término, el pilar I (medidas de mercado y pagos directos) prestará apoyo directo a los agricultores y financiará medidas de mercado; contribuirá, en particular a través de una nueva arquitectura medioambiental, a elevar el nivel de ambición medioambiental y climática de la política agrícola común. Las medidas del Pilar I se financiarán enteramente, como ya es el caso en el periodo de financiación actual, a cargo del presupuesto de la UE. En segundo término, el pilar II de la PAC (desarrollo rural) producirá bienes públicos medioambientales específicos, mejorará la competitividad de los sectores agrícola y silvícola y promoverá la diversificación de la actividad económica y la calidad de vida y de trabajo en las zonas rurales, incluidas las regiones con limitaciones específicas. Las medidas del pilar II estarán cofinanciadas por los Estados miembros y entre ambos pilares existirá la necesaria flexibilidad.

⁵⁵ ASAJA: “La nueva política agrícola común”. *Revista ASAJA /Asociación Agraria Jóvenes Agricultores*. Núm. 416, 2021, págs. 28-37.

⁵⁶ CONSEJO EUROPEO: “Marco financiero plurianual (MFP) 2021-2027: marco de negociación con cifras” de 5 de diciembre de 2019, (disponible en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14518-2019-REV-1/es/pdf>)

Por otro lado, el segundo instrumento financiero dentro de esta rúbrica es el *Fondo de Transición Justa*⁵⁷, cuyo objetivo es prestar apoyo a los territorios que se enfrentan a retos socioeconómicos graves derivados del proceso de transición a la neutralidad climática. El Fondo de Transición Justa facilitará la aplicación del Pacto Verde Europeo⁵⁸, cuyo objetivo es lograr una Unión climáticamente neutra en 2050, lo que supone un apoyo a las regiones y comunidades que dependen en gran medida de industrias intensivas en carbono, como la minería de carbón y la generación de energía basada en combustibles fósiles. El eje central del Fondo de Transición Justa⁵⁹ consiste en garantizar que nadie se quede atrás durante la transición hacia una economía baja en carbono, lo que implica garantizar la creación de empleo de calidad y el apoyo a los trabajadores afectados por estos cambios estructurales, mediante su reentrenamiento y capacitación por parte las instituciones públicas europeas⁶⁰.

Finalmente, esta partida de gastos recoge también el Programa de Medio Ambiente y Acción por el Clima (LIFE)⁶¹, cuyo enfoque principal es la implementación y demostración de soluciones medioambientales, así como la reducción de la brecha entre los programas de investigación e innovación de la UE y los que financian el despliegue a gran escala. Cabría concluir que el impacto principal del LIFE es indirecto, ya que actúa como catalizador a la hora de respaldar proyectos a pequeña escala, facilitando su desarrollo y movilizandofinanciamiento de otras fuentes.

2.4. Migración y gestión de fronteras

Esta rúbrica financia medidas relacionadas con la gestión de las fronteras exteriores, la migración y el asilo. La actuación coordinada a escala de la UE tiene un considerable valor añadido para la UE en la medida en que el control efectivo de las fronteras exteriores es una condición necesaria para garantizar una gestión más eficiente de la migración y un nivel elevado de seguri-

⁵⁷ Cfr. el artículo 175 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el Reglamento (UE) 2021/1056 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de junio de 2021, por el que se establece el Fondo de Transición Justa. (DOUE núm. 231, de 30 de junio de 2021).

⁵⁸ COMISIÓN EUROPEA: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. El Pacto Verde Europeo. COM/2019/640 final. (Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019DC0640>.)

⁵⁹ Cfr. CANALDA CRIADO, S: "La Estrategia de Transición Justa. Una pieza clave para la aplicación del fondo de recuperación de la UE", *Trabajo y derecho nueva revista de actualidad y relaciones laborales*, núm. 74, 2021, págs. 20-22.

⁶⁰ Este Mecanismo consta de tres pilares.

- a. el Fondo de Transición Justa;
- b. un régimen específico en el marco del programa InvestEU;
- c. un mecanismo de préstamo para el sector público con el Banco Europeo de Inversiones para movilizar inversiones adicionales en favor de las regiones afectadas.

El Fondo de Transición Justa concede principalmente subvenciones. El régimen de transición específico en el marco de InvestEU atrae inversiones privadas. Las actividades del Banco Europeo de Inversiones deben movilizar financiación pública.

⁶¹ Reglamento (UE) 2021/783 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece un Programa de Medio Ambiente y Acción por el Clima (LIFE). 29 de abril de 2021, (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2021/783/oj>).

dad interior y salvaguardar al mismo tiempo el principio de la libre circulación de personas y mercancías dentro de la Unión.

Los programas de esta rúbrica ayudarán a la Unión Europea y sus Estados miembros a establecer eficazmente un planteamiento global de la migración. La asignación presupuestaria para este bloque de gastos es de 149.500 millones de euros que se dividen principalmente entre dos fondos.

En primer lugar, el denominado *Fondo de Asilo y Migración*⁶², cuyo objetivo principal es contribuir a una gestión eficiente de los flujos migratorios y promover la implementación, fortalecimiento y desarrollo de la política común de asilo, así como la protección subsidiaria y temporal y la política de inmigración común de la Unión Europea, con lo que se garantizan plenamente los derechos y principios establecidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Además, el Fondo tiene como propósito facilitar una gestión eficaz de la migración exterior, incluyendo el retorno de migrantes y la cooperación reforzada con países terceros lo que resulta muy relevante en relación con los países vecinos de la UE o aquellos ubicados cerca de las fronteras de la Unión.

Este Fondo presenta innovaciones significativas al destacar la importancia de los acuerdos de readmisión, las asociaciones de movilidad y los programas de protección regionales, introduciendo además un mecanismo de ayuda de emergencia diseñado para responder de manera rápida y efectiva a las presiones migratorias tanto en los Estados miembros como en terceros países. Las asignaciones a los Estados miembros se determinarán utilizando criterios objetivos que abarcan aspectos como el asilo, la migración legal, la integración y la lucha contra la migración irregular, incluyendo los retornos. Estas asignaciones se actualizarán durante 2024, tomando en cuenta los datos estadísticos más recientes, y entrando en vigor en 2025.

En segundo término, encontramos el *Fondo para la Gestión Integrada de las Fronteras* (FGIF)⁶³ que proporciona un respaldo ampliado a los Estados miembros con el fin de garantizar la protección de las fronteras exteriores compartidas de la UE frente a desafíos como la crisis migratoria y la preservación del denominado espacio Schengen. Su objetivo principal radica en promover e implementar una sólida y eficiente gestión integrada de las fronteras exteriores europeas. De esta manera, contribuye a garantizar un alto nivel de seguridad dentro de la Unión Europea y preserva el principio de libre circulación de personas en su territorio. Mediante este instrumento, la gestión europea integrada de las fronteras desempeña un papel fundamental al facilitar el cruce legítimo de las fronteras, prevenir y detectar la inmigración ilegal y la delincuencia transfronteriza, y gestionar eficazmente los flujos migratorios, reduciendo así los riesgos para la seguridad. Asimismo, este Instrumento respalda la política común de visados al buscar asegurar una aproximación armonizada en la emisión de visados y facilitar viajes legítimos, al tiempo que ayu-

⁶² Cfr. GARCÍA JUAN, L: “La política de integración de inmigrantes en el nuevo Fondo de asilo, migración e integración de la Unión Europea. El caso español en el punto de mira”, *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, núm.124, 2016, págs. 93-115.

⁶³ GOBIERNO DE ESPAÑA (02/02/2021): *Fondos Europeos para la Seguridad Interior* (FESI). Ministerio de Hacienda y de Función Pública, disponible en: <https://www.fondoseuropeos.hacienda.gob.es/sitios/dgfc/es-ES/paginas/fsi.aspx>

da a prevenir riesgos migratorios y de seguridad. Finalmente, se fortalecerá la Agencia Europea de la Guardia de Fronteras y Costas al establecer un nuevo cuerpo permanente de aproximadamente 10.000 guardias fronterizos. Además, el FESI también brindará apoyo a los Estados miembros en la realización de sus controles aduaneros al financiar los equipos de control aduanero.

2.5. Resiliencia, seguridad y defensa

La Unión Europea tiene entre sus prioridades garantizar la seguridad y protección de los ciudadanos europeos, teniendo en cuenta la nueva situación geopolítica y las nuevas prioridades políticas de la UE que ha de enfrentarse a las amenazas terroristas ocurridas en los últimos años, así como prevenir los ciberataques y dismantelar instalaciones nucleares que representen riesgos para la población. Debido a la creciente naturaleza transfronteriza de estos desafíos, los Estados miembros no pueden actuar de manera individual. De esta forma y aunque la responsabilidad de proteger a los ciudadanos recae en cada Estado miembro, la UE desempeña un papel fundamental al respaldar los esfuerzos de los diferentes países y está fortaleciendo su participación en la seguridad y defensa conjunta de Europa a través de una estrecha colaboración con sus socios, comenzando por la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN)⁶⁴.

Las acciones previstas en esta rúbrica corresponden a programas de seguridad y defensa en los que la cooperación a escala de la Unión presenta un gran valor añadido. Entre ellas se cuentan las acciones relacionadas con la seguridad interior, la respuesta a crisis y el dismantelamiento de instalaciones nucleares, además de acciones en el ámbito de la defensa, todo ello, a través de dos instrumentos principales:

En primer lugar, nos encontramos con el *Fondo Europeo de Defensa (FDE)*⁶⁵ que desempeña un papel clave en la autonomía estratégica de Europa al proteger y defender a sus ciudadanos, coordinando, complementando y ampliando las inversiones nacionales en defensa. Su objetivo principal es impulsar la competitividad, eficiencia y capacidad de innovación de la base industrial y tecnológica europea en materia de defensa. Entre los desafíos de este fondo se encuentra fomentar la cooperación entre los Estados miembros en la producción de tecnología y equipos avanzados, buscando activamente la participación de las pequeñas y medianas empresas en proyectos colaborativos y se impulsarán soluciones innovadoras de vanguardia.

En segundo lugar, encontramos el denominado *Fondo de Seguridad Interior (FSI)*⁶⁶, cuyo objetivo general es promover la cooperación transfronteriza y el intercambio de información entre las fuerzas de seguridad de los Estados miembros y otras autoridades relevantes, permitiéndoles actuar en áreas prioritarias de seguridad como la lucha contra el terrorismo y la radicalización, el

⁶⁴ La asociación estratégica entre la OTAN y la UE se basa en aquellos valores para frente a los desafíos inequívocos de promover y salvaguardar la paz, la libertad y la prosperidad en la zona euroatlántica.

⁶⁵ Cfr. MARTÍ SEMPÈRE, C: "El Plan de Acción y el Fondo Europeo de Defensa tras el COVID-19. Su impacto sobre el sector de la defensa en los próximos años", *Economía Industrial*, núm.420, 2021, págs. 89 y ss.

⁶⁶ PARLAMENTO EUROPEO: *Fondo de Seguridad Interior 2021-2027*. (disponible en [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2021/690688/EPRS_ATA\(2021\)690688_ES.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2021/690688/EPRS_ATA(2021)690688_ES.pdf))

combate contra la delincuencia grave y organizada, la ciberdelincuencia y la protección de las víctimas. El FSI tiene otros objetivos específicos que incluyen aumentar el intercambio de información entre las autoridades policiales de la UE, intensificar las operaciones conjuntas transfronterizas y fortalecer las capacidades para prevenir y combatir la delincuencia; además, también proporciona asistencia de emergencia para abordar de manera inmediata acciones imprevistas que representen un riesgo para la seguridad de los ciudadanos europeos.

2.6. Vecindad y resto del mundo

Esta rúbrica financia la acción exterior y la asistencia de la Unión a los países que están preparándose para la adhesión a la Unión ya que la mayor coordinación entre las políticas exteriores e interiores garantizará la correcta aplicación de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, el Acuerdo de París sobre el Cambio Climático, la Estrategia Global de la UE, el Consenso Europeo en materia de Desarrollo y de la política europea de vecindad, así como la dimensión exterior de la migración, incluido el Marco de Asociación con terceros países en el ámbito de la migración.

La modernización de la política exterior demostrará el valor añadido de la UE al aumentar la eficacia y la visibilidad y al equipar mejor a la Unión para perseguir sus objetivos y valores en el mundo, en estrecha coordinación con los Estados miembros.

De esta forma los gastos que se generan en esta rúbrica se destinan a una serie de áreas clave: en primer término, busca proporcionar estabilidad, seguridad y prosperidad a los países vecinos, en línea con la política de vecindad de la UE; en segundo lugar, tiene como propósito apoyar activamente el desarrollo sostenible a nivel internacional, consolidando a la UE como socio en materia de desarrollo sostenible; y, por último, busca impulsar la gobernanza política global y garantizar la seguridad estratégica y civil, estableciendo a la UE como una potencia a nivel mundial. Sin embargo, el objetivo principal de esta categoría presupuestaria durante todo el periodo es lograr una mayor coordinación entre las políticas exteriores e interiores⁶⁷. Para ello, se busca garantizar la implementación adecuada de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, el Acuerdo de París sobre el Cambio Climático, la Estrategia Global de la UE, el Consenso Europeo en materia de Desarrollo y la política europea de vecindad. Además, se pretende abordar la dimensión exterior de la migración, incluyendo el Marco de Asociación con terceros países en el ámbito de la migración. Para ello, este bloque de gastos se desarrollará a través de dos instrumentos principales.

Por una parte, el *Instrumento de Vecindad, Desarrollo y Cooperación Internacional* que está organizado en torno a tres pilares principales⁶⁸: programas geográficos que promueven la cooperación con países socios en diversas regiones, tales como el África subsahariana, Asia o América, centrándose en la erradicación de la pobreza, la lucha contra las desigualdades y la prevención

⁶⁷ Comisión Europea: Vecindad y resto del mundo, (disponible en: <https://www.ceoexeuropa.es/gasto/vecindad-y-resto-del-mundo/>).

⁶⁸ Cfr. GARCÍA CANCELA, E: "Perspectivas de la cooperación internacional para el desarrollo y la acción exterior de la Unión Europea a la luz del primer aniversario del instrumento Europa Global", *Revista española de desarrollo y cooperación*, núm.2, 2022, págs. 163-169.

de conflictos; programas temáticos, que financian acciones relacionadas con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), enfocándose en el apoyo a organizaciones relacionadas con la defensa de los derechos humanos, la democracia y el cambio climático; y acciones de respuesta rápida, cuyo fundamento es fortalecer la resiliencia de los países afectados por crisis y abordar las necesidades y prioridades de la política exterior.

Además, el *Instrumento de Ayuda Humanitaria*⁶⁹ tiene como objetivo proporcionar una respuesta rápida y efectiva a las crisis humanitarias en todo el mundo, lo que incluye desastres naturales, conflictos armados, epidemias y otras situaciones de emergencia que afectan a las poblaciones vulnerables. La ayuda humanitaria se basa en los principios humanitarios fundamentales de humanidad, imparcialidad, neutralidad e independencia. Se centra en la provisión de asistencia básica y vital, como alimentos, agua, refugio, atención médica, protección de derechos humanos y apoyo psicológico. El Instrumento de Ayuda Humanitaria se implementa en estrecha colaboración con organizaciones humanitarias y actores relevantes en el terreno, como el Programa Mundial de Alimentos, la Organización Mundial de la Salud y el Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Refugiados.

Asimismo, se prevé la creación de un *Fondo Europeo de Apoyo a la Paz* como instrumento extrapresupuestario para financiar acciones en el ámbito de la seguridad y la defensa que podrá decidir el Consejo, en sustitución del Fondo de Apoyo a la Paz para África y el mecanismo Athena actuales. Se financiará como una partida extrapresupuestaria fuera del MFP mediante contribuciones de los Estados miembros según una clave de reparto basada en la RNB⁷⁰.

Por último, reseñar que encaja aquí también el *Instrumento de Ayuda de Preadhesión (IPA)* que sirve para financiar proyectos para apoyar a los países candidatos y potenciales candidatos a la adhesión a la UE.

2.7. Administración pública europea

La Administración Pública Europea comprende las instituciones, órganos y organismos de la Unión Europea (UE) que trabajan en conjunto para implementar las políticas y programas de la UE, así como para garantizar su buen funcionamiento. Estas instituciones son la Comisión Europea, el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Tribunal de Cuentas Europeo y el BCE y cada una tiene funciones y responsabilidades específicas en la toma de decisiones y la implementación de políticas en la UE⁷¹.

⁶⁹ Cfr. NIETO FERNÁNDEZ, M.I.: “La ayuda humanitaria en la unión europea ante el reto de los flujos migratorios”, *Freedom, Security & Justice: European Legal Studies*, núm. 3, 2018, págs. 176-194.

⁷⁰ Dicha partida sobrepasa en estos momentos los 12.000 millones de euros. Sobre esta cuestión puede verse <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/european-peace-facility/>

⁷¹ El marco institucional de la Unión Europea es único, y su sistema de toma de decisiones está en constante evolución. Las siete instituciones europeas, los siete órganos de la UE y más de treinta agencias descentralizadas se extienden por toda la Unión. Todos ellos trabajan juntos para abordar los intereses comunes de la Unión y de los ciudadanos europeos.

Además de las instituciones principales, existen organismos descentralizados que forman parte de la Administración pública europea. Estos organismos tienen la tarea de abordar áreas específicas de competencia, como la seguridad alimentaria, la seguridad marítima, la formación profesional y la protección de datos. Algunos ejemplos de estos organismos son la Agencia Europea de Medicamentos (EMA), la Agencia de Seguridad Marítima de la Unión Europea (EMSA) y la Agencia de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (FRA). Por tanto, dentro de esta partida presupuestaria se engloba el gasto administrativo referente a estas instituciones europeas. Además, este bloque también incluye los gastos relacionados con las pensiones y las Escuelas Europeas.

Con el objetivo de mejorar la situación financiera del sector público, se ha llevado a cabo un esfuerzo conjunto por parte de todas las administraciones públicas y su personal para aumentar la eficacia y eficiencia, y adaptarse al contexto económico. Para lograrlo, se han implementado diversas medidas, entre las cuales son destacable las siguientes⁷²:

- Reducción del 5% de las plantillas en un periodo de cinco años, acompañada de un aumento en el horario laboral del personal.
- Disminución de gastos que no estén relacionados directamente con el personal.
- Implementación de reformas en el Estatuto de los funcionarios.
- Otras medidas administrativas de carácter interno.

3. LOS INSTRUMENTOS ESPECIALES QUE GARANTIZAN FLEXIBILIDAD

Con la finalidad de poder hacer frente a los gastos imprevistos que no podrían financiarse de otro modo, se establecen cinco instrumentos especiales a través del Reglamento sobre el MFP⁷³ ya mencionado. Con los mismos, se garantiza una cierta flexibilidad al ejercicio de las políticas de gasto por parte de la Unión Europea ofreciendo medios de financiación adicionales para atender este tipo de acontecimientos imprevistos. Por su propia naturaleza, estos instrumentos solo van a emplearse en caso de necesidad, por lo que resulta preciso definir criterios claros para su utilización sin que puedan solaparse con otro tipo de instrumentos para cumplir con el objetivo global de saneamiento y racionalización del gasto de la UE⁷⁴.

⁷² GOBIERNO DE ESPAÑA: Anexos de los flujos financieros España-Unión Europea. Presupuestos generales del Estado. Disponible en:

https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2022Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_22_A_A6.PDF

⁷³ Cfr. CONSEJO EUROPEO: El presupuesto a largo plazo de la UE (disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-long-term-budget/>)

⁷⁴ Para ello deberán simplificarse y armonizarse las complejas normas aplicables a la reorganización de los importes entre instrumentos y a la transferencia de los importes no utilizados a ejercicios siguientes como se señala en el documento del CONSEJO EUROPEO: “Marco financiero plurianual (MFP) 2021-2027: marco de negociación con cifras”, ya citado.

Debe aclararse que tres de estos instrumentos tienen carácter temático por lo que solo se pueden movilizar en el supuesto de que se produzcan los acontecimientos específicos que se contemplan por los mismos. En concreto se trata de los siguientes:

- *La Reserva de Adaptación al Brexit*, se trata de un instrumento de emergencia puntual destinado a brindar apoyo a los Estados miembros, las regiones y a los sectores económicos más gravemente afectados por el *Brexit* (5.400 millones⁷⁵ de euros en todo el MFP, a precios corrientes)⁷⁶ con la finalidad de que puedan hacer frente a los gastos adicionales, compensar las pérdidas y contrarrestar otros posibles efectos económicos y sociales adversos derivados directamente de la retirada del Reino Unido de la Unión Europea⁷⁷.
- El *Fondo Europeo de Adaptación a la Globalización* que se destina a prestar ayuda a los trabajadores que hayan perdido su empleo como consecuencia de reestructuraciones derivadas de la globalización incluidas las causadas por la automatización y la digitalización (1.500 millones de euros en todo el MFP, a precios corrientes) configurándose como un instrumento de solidaridad y de auxilio de emergencia que proporciona ayuda puntual a estos trabajadores.
- *La Reserva para Solidaridad y Ayudas de Emergencia* que se utiliza para responder a situaciones de emergencia causadas por grandes catástrofes en los Estados miembros y en los países en vías de adhesión, y a atender rápidamente necesidades de emergencia específicas y en particular intervenciones en casos de emergencia y crisis humanitarias que surjan dentro de la UE o en terceros países. Se trata de un instrumento en que deben definirse criterios y modalidades claros para su utilización (9.500 millones de euros en todo el MFP, a precios corrientes).

⁷⁵ El importe más significativo, que asciende a 4.500 millones de euros, se distribuirá en función de la importancia del comercio con el Reino Unido; 656 millones de euros se asignarán en función de la importancia de las actividades pesqueras en la zona económica exclusiva del Reino Unido, y 273 millones de euros se distribuirán en función de la importancia de las relaciones de vecindad para las regiones costeras fronterizas con el Reino Unido. Además, a fin de permitir que los Estados miembros puedan actuar rápidamente, la parte, con diferencia, más cuantiosa de los recursos, 4.300 millones de euros, se desembolsará en concepto de prefinanciación en tres tramos anuales, en 2021, 2022 y 2023. El resto de los fondos se distribuirán en 2025, tras una revisión de los gastos en medidas subvencionables en los años anteriores, en la que también se tendrán en cuenta los importes no utilizados.

⁷⁶ Cfr. Reglamento (UE) 2021/1755 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de octubre de 2021 por el que se establece la Reserva de Adaptación al *Brexit*. (DOUE núm. 357, de 8 de octubre de 2021).

⁷⁷ La creación de este fondo establece una lista no exhaustiva de medidas subvencionables, que abarcan desde las ayudas a las pymes y las comunidades y organizaciones regionales y locales, incluido el sector pesquero a pequeña escala dependiente de las actividades pesqueras en aguas del Reino Unido, hasta las medidas para promover la creación de empleo y la reintegración en el mercado laboral de los ciudadanos de la UE que vuelven a su país de origen. El período de referencia para las ayudas de la reserva de adaptación al *Brexit* va del 1 de enero de 2020 al 31 de diciembre de 2023 (Cfr.

<https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2021/09/28/council-adopts-a-5-billion-brexit-adjustmentreserve/#:~:text=10%3A10->

,El%20Consejo%20adopta%20una%20reserva%20de%20adaptaci%C3%B3n%20al%20Brexit%20de,los%20efectos%20negativos%20del%20Brexit).

Al lado de los anteriores se contemplan dos instrumentos especiales no temáticos más; en concreto: el *Instrumento de Flexibilidad* y el *Instrumento de Margen Único* que, además, ofrecen una mayor flexibilidad, ya que no tienen un alcance limitado. De hecho, el importe global del Instrumento de Flexibilidad para 2021-2027 es de 7.200 millones de euros (a precios corrientes) y permitirá la financiación de los gastos claramente determinados que no puedan financiarse dentro de los límites máximos disponibles para una o más de las demás rúbricas como ocurrió, por ejemplo, con la COVID-19⁷⁸.

Por su parte, mientras que el del Instrumento de Margen Único para el período del MFP que venimos analizando se corresponde con los márgenes disponibles dentro de los límites máximos del propio MFP. El uso del Instrumento de Flexibilidad en un ejercicio determinado se deduce íntegramente de los márgenes correspondientes al ejercicio actual o a ejercicios futuros.

4. NEXT GENERATION EU (NGEU)⁷⁹

NextGenerationEU (NGEU) es un instrumento temporal de recuperación dotado con más de 800 000 millones de euros configurado como respuesta a los daños económicos y sociales inmediatos causados en los Estados miembros⁸⁰ por un imprevisto concreto: la pandemia de coronavirus que, desde comienzos de 2020, ha tenido y seguirá teniendo efectos importantes sobre la actividad y el empleo.

A partir de estos fondos se pretende que la Europa posterior a la COVID-19 sea más ecológica, más digital, más resiliente y mejor adaptada a los retos actuales y futuros⁸¹. Los NGEU han supuesto una nueva forma de enfrentar crisis inesperadas, donde, a partir de la acción coordinada de la política fiscal y las políticas públicas, la actividad económica pueda dirigirse hacia sectores con mayor capacidad de impulso, abordando los desequilibrios económicos, sociales, medioambientales y territoriales y ello sin dejar de promover la inversión en sectores futuros para garantizar una mayor productividad y crecimiento potencial de la economía. Son tres los pilares de NGEU que identifica Gimeno Feliú⁸²:

⁷⁸ Cfr. Decisión (UE) 2020/546 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de abril de 2020 relativa a la movilización del Instrumento de Flexibilidad para financiar medidas presupuestarias inmediatas en el contexto del brote de COVID-19. (DOUE núm. L 125, de 21 de abril de 2020).

⁷⁹ COMISIÓN EUROPEA: Plan de recuperación para Europa, disponible en: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/recovery-plan-europe_es).

⁸⁰ Se recogen las estimaciones de los recursos que obtendrán por este fondo los diferentes países siendo España de los más beneficiados en el trabajo de BAŃKOWSKI, K., FERDINANDUSSE, M., HAUPTMEIER, S., JACQUINOT, P., y VALENTA, V.: "The macroeconomic impact of the Next Generation EU instrument on the euro area", *Occasional Paper Series*, 255, Banco Central Europeo, 2021.

⁸¹ Cfr. cómo pretende hacerse frente a estos retos en los trabajos de ALCIDI, C., y GROS, D.: "Next Generation EU: a large common response to the COVID-19 crisis", *Intereconomics*, núm. 55(4), 2020. págs. 202 y ss., y LADI, S., y TSAROUHAS, D.: "EU economic governance and Covid-19: policy learning and windows of opportunity", *Journal of European Integration*, núm. 42(8), 2020, págs. 1041-1056.

⁸² Cfr. GIMENO FELIU, J. M.: "El desafío de fondos Next Generation como elemento de transformación de la gestión pública", *Revista Aragonesa de Administración Pública*, Monografías, 2021, pág. 22.

- instrumentos para apoyar los esfuerzos de los Estados miembros por recuperarse, reparar los daños y salir reforzados de la crisis (fundamentalmente a través del Mecanismo Europeo de Recuperación y Resiliencia;
- medidas para impulsar la inversión privada y apoyar a las empresas en dificultades con el objetivo de relanzar la economía;
- aprender de la experiencia de la crisis a través del refuerzo de los programas clave de la UE para extraer las enseñanzas de la crisis, hacer que el mercado único sea más fuerte y resiliente, y acelerar la doble transición ecológica (*green*) y digital.

De hecho, el elemento central de NextGenerationEU es el denominado *Mecanismo Europeo de Recuperación y Resiliencia* (MERR)⁸³, instrumento destinado a conceder subvenciones y préstamos para apoyar reformas e inversiones en los Estados miembros de la UE por un valor total de 806.900 millones de euros⁸⁴.

Precisamente, para los Planes Nacionales de Recuperación y Resiliencia⁸⁵, a través de los que, como apunta Kölling⁸⁶ los Estados miembros destinan los fondos a aquellos ámbitos en los que puedan incidir más positivamente⁸⁷, se han establecido cuatro dimensiones importantes: sostenibilidad medioambiental, productividad, justicia (*fairness*) y estabilidad macroeconómica. Al tratarse de los pilares más relevantes, se han marcado unos porcentajes mínimos del 37% para *green* y del 20% para *digital*.

⁸³ Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de febrero de 2021, por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia. «DOUE» núm. 57, de 18 de febrero de 2021.

⁸⁴ Esta dotación se reparte entre préstamos a devolver antes de 2058, y subvenciones. En el caso de las subvenciones o transferencias, se contempla la asignación en dos tramos: un 70% en 2021 y el restante 30% en 2022. En relación al reparto por países, Europa contempla la preparación de los Planes Nacionales de Recuperación y Resiliencia, y ha establecido cuantías máximas para cada país. Todos los detalles están disponibles en: https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_es.

⁸⁵ Puede verse el documento de trabajo de los servicios de la Comisión Europea, con un esquema de lo que han de ser los planes estatales de recuperación “Orientaciones dirigidas a los Estados miembros. Planes de Recuperación y Resiliencia” SWD(2020) 205final, de 17 de septiembre de 2020, (disponible en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5538-2021-INIT/en/pdf>)

⁸⁶ Cfr. KÖLLING, M.: “Los fondos de recuperación: negociación, objetivos y gestión entre cohesión y modernización”, *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 55, 2021, págs. 14 y ss.

⁸⁷ Los proyectos de los Estados han de alinearse con los seis pilares que el Reglamento europeo de ejecución de estos fondos citado en nota anterior, a saber:

- a) Transición verde;
- b) Transformación digital;
- c) Crecimiento inteligente, sostenible e integrador, incluida la cohesión económica, el empleo, la productividad, la competitividad, la investigación, el desarrollo y la innovación, y un mercado único que funcione correctamente con PYME fuertes;
- d) Cohesión social y territorial;
- e) La salud y la resiliencia económica, social e institucional, incluso con miras a aumentar la capacidad de reacción y la preparación ante crisis; y
- f) Políticas para la próxima generación, niños y jóvenes, incluyendo educación y habilidades.

De hecho, para recibir fondos en el marco del Mecanismo Europeo de Recuperación y Resiliencia, los Estados miembros deben elaborar planes de recuperación y resiliencia en los que describan cómo van a invertir los fondos, que deben ser presentados para su aprobación por Europa que, además, les somete a un seguimiento y evaluación continuo a través del Grupo de Trabajo de Recuperación y Resiliencia (RECOVER) para coordinar y aplicar el mecanismo de recuperación⁸⁸. Además, de alcanzar los hitos y objetivos pertinentes y, antes de que se pueda realizar cualquier desembolso en el marco del MRR, la Comisión evalúa el cumplimiento satisfactorio de cada hito y objetivo⁸⁹.

El resto de los fondos de NextGenerationEU se desembolsan a los Estados miembros de la UE mediante varios programas de la UE: la Ayuda a la Recuperación para la Cohesión y los Territorios de Europa (REACT-UE)⁹⁰, Horizonte Europa, InvestEU, el Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural o el Fondo de Transición Justa (FTJ).

Además, y a raíz de la agresión de Rusia contra Ucrania, los Estados miembros de la UE podrían utilizar algunos de estos fondos para atender las necesidades de los refugiados que llegan a sus territorios

En el caso de España los NGEU y, en particular, el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (en adelante PRTR), han ayudado a abordar las consecuencias económicas y sociales de la pandemia de COVID-19. El Plan español se estructura en base a cuatro pilares transversales: promover un país más sostenible, más digital, más cohesionado social y territorialmente, y más igualitaria⁹¹ y se caracteriza por invertir en áreas de gasto con un impacto ambiental positivo significativo, asignando más del 38% de los fondos a la transición verde.

Además, se enfoca en la transformación digital de la economía, con más del 28% de los fondos dedicados a este fin. El PRTR tiene como objetivo lograr un crecimiento inteligente, inclusivo y sostenible, y la mayoría de sus componentes contribuyen de manera sustancial a este enfoque. Las inversiones se retroalimentan para impulsar la actividad económica y fomentar el crecimiento de la productividad, con metas concretas y cuantificables, como la digitalización de un millón de pymes, la capacitación de más de 2.5 millones de personas en habilidades digitales, y la rehabilitación de más de un millón de viviendas para finales de este año.

⁸⁸ Para ver cómo funciona el Mecanismo, remitimos a CHIOLDI, F. M.: "Next Generation EU. Una oportunidad para una Europa más fuerte", *Revista Cultura Económica*, núm. 100, 2020, págs. 101 y ss.

⁸⁹ Pueden consultarse los planes de los diferentes Estados miembros de la UE y hacer un seguimiento de los desembolsos realizados hasta la fecha, puede verse https://ec.europa.eu/economy_finance/recovery-and-resilience-scoreboard/index.html

⁹⁰ Dotado con 47.500 millones de euros (precios constantes de 2018), es una continuación de Iniciativa de Inversión en Respuesta al Coronavirus / Iniciativa de Inversión en Respuesta al Coronavirus Plus. Su ejecución será a través de FEDER y FSE fundamentalmente.

⁹¹ GOBIERNO DE ESPAÑA: *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia*, ya citado, (disponible en: <https://planderecuperacion.gob.es/plan-espanol-de-recuperacion-transformacion-y-resiliencia>) Algún autor se ocupa de analizar el tema como DELGADO, F.J.: "Next Generation EU: una panorámica y su dimensión regional en España", *Investigaciones Regionales – Journal of Regional Research*, núm. 2, 2021, en particular, págs. 8 y ss.

En el presente año, 2023, destacan varias inversiones significativas en gastos. La política industrial España 2030 recibirá una asignación de más 4.500 millones de euros, de los cuales el 55 % se destinarán a industria y energía, y el 45% se asignarán a I+D+I. Por otro lado, el Plan de rehabilitación de viviendas y regeneración urbana contará con una inversión de más 3.000 millones de euros, destinados al acceso a la vivienda, fomento de la edificación y energía. En cuanto a la conectividad digital, el impulso de la ciberseguridad y el despliegue del 5G, se destinará en torno a 2.700 millones de euros en 2023. La modernización y digitalización de las administraciones públicas, incluido el sistema educativo, contará con una inversión de más 2.000 millones de euros. Además, el Plan de choque para la economía de los cuidados y el refuerzo de las políticas de inclusión y servicios sociales recibirá una asignación de más de 1.300 millones de euros⁹².

La asignación de recursos muestra de manera evidente las prioridades de inversión en gasto tanto a nivel europeo como nacional, y se enfoca especialmente en las necesidades y aspiraciones de las generaciones más jóvenes. Se busca crear más y mejores oportunidades de empleo en la nueva economía verde y digital, facilitar el acceso a viviendas, promover la movilidad sostenible, crear ciudades más saludables y proporcionar medios para desarrollar una carrera profesional en cualquier parte del país.

5. A MODO DE COLOFÓN

El MFP 2021-2027 analizado en este estudio es el instrumento que facilita la asignación de recursos financieros a los Estados miembros y garantiza el cumplimiento de los principios fundamentales de la UE entre los que destacan la transparencia, la eficiencia y la buena gestión financiera necesarias para promover el crecimiento económico, la estabilidad y la cohesión entre los diferentes países que conforman la UE.

Precisamente la asignación de los recursos disponibles durante el MFP 2021-2027 ha venido marcada por una gran flexibilidad demostrada ante las situaciones inusuales a las que los países europeos han tenido que hacer frente en los últimos años; esta flexibilidad, a nuestro juicio se ha demostrado claramente en el hecho de abordar una reforma del sistema de recursos propios que van a condicionar los ingresos disponibles para realizar las políticas de gasto como por el diseño de nuevos fondos entre los que NextGenerationEU dentro del MFP 2021-2027 ha supuesto una respuesta contundente de la UE frente a la crisis sin precedentes provocada por la pandemia de COVID-19 y la demostración más evidente del papel de Europa ante una crisis de calado mundial. La guerra de Ucrania y la inflación han seguido tensionando el MFP que ha demostrado fortaleza suficiente para adaptarse a las situaciones sobrevenidas.

Este fondo en concreto ha proporcionado un impulso económico de primer orden necesario para la recuperación de los países afectados y un instrumento financiero adicional para los Estados miembros para abordar la reconstrucción de sus economías enfocadas ahora a la digitalización,

⁹² GOBIERNO DE ESPAÑA: *Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado*. Ministerio de Hacienda y Función Pública. (disponible en: <https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/PGE/ProyectoPGE2023/Documents/LIBROAMARILLO2023.pdf>)

la transición ecológica, la investigación y la innovación, y las infraestructuras que, sin lugar a dudas, sientan las bases para un crecimiento sostenible y una mayor competitividad en el futuro.

La aprobación del MFP 2021-2027 ha proporcionado estabilidad y previsibilidad a los Estados miembros que son los beneficiarios últimos de los fondos europeos, estableciendo un marco de financiación plurianual que les permite planificar y programar sus acciones y proyectos con una mayor certeza especialmente importante en un momento como el actual en el que, tras la crisis de la COVID-19, los actores nacionales necesitan disponer de un entorno estable y confiable que les permita sacar adelante sus proyectos de recuperación; unos proyectos que, obviamente, deberán reforzar los compromisos de la UE que se plasman en objetivos concretos que tienen que ver con áreas clave de actuación, como la competitividad, la cohesión económica y social, la seguridad y defensa, la acción por el clima y la sostenibilidad, la migración y la gestión de fronteras. Estos desafíos requieren una asignación adecuada de recursos para garantizar un enfoque coordinado y efectivo en toda la Unión. Al proporcionar un apoyo financiero significativo a estas áreas, se promueve la creación de empleo, el crecimiento económico y el avance tecnológico, lo que fortalece la competitividad y la resiliencia de la UE a nivel global.

Precisamente el marco jurídico del MFP 2021-2027 ha sido capaz de potenciar todo ello sin olvidarse de diseñar mecanismos de control y supervisión necesarios para garantizar el uso adecuado de los recursos financieros de la UE lo que supone su utilización en el marco concreto de los principios y valores que demanda un Estado de Derecho.

TERCERA PARTE

EVALUACIÓN Y ACREDITACIÓN DEL PROFESORADO Y EVALUACIÓN DE LA ACTIVIDAD INVESTIGADORA

CAPÍTULO 1

EL RÉGIMEN DEL PROFESORADO UNIVERSITARIO EN LA LOSU

ISMAEL JIMÉNEZ COMPAIRED

Catedrático de Derecho financiero y tributario de la Universidad de Zaragoza

Vicerrector de Profesorado de la Universidad de Zaragoza

1. La LOSU y las herramientas iniciales para comprender su significado. 2. Cuestiones básicas que afectan al profesorado universitario de las universidades públicas. 3. Las adscripciones del profesorado universitario de las universidades públicas. 4. Las categorías profesoraes: funcionarios y laborales; permanentes y temporales. Las funciones propias de cada una de ellas y, en su caso, la duración máxima de la relación de empleo. 5. El acceso a las plazas esenciales de profesorado de las universidades públicas: CDU y PPL. 5.1. La acreditación para las diferentes figuras como paso previo al acceso. 5.2. El acceso en función de la oferta de empleo a turno libre: cuerpos docentes universitarios y profesores permanentes laborales. 5.3. El acceso en función de la oferta de empleo de promoción interna. 5.4. El cupo del 15% para investigadores con certificación I3/R3. 5.5. El cupo para personas con discapacidad. 6. El acceso a otras plazas: ayudantes doctores, asociados, sustitutos y otras categorías LOSU. 7. El régimen del profesorado de las universidades públicas: dedicación y disponibilidad para la docencia; retribuciones; incompatibilidades. 7.1. Dedicación y disponibilidad para la docencia. 7.2. Retribuciones. 7.3. Incompatibilidades. 8. Profesorado correspondiente a los ámbitos de salud humana. 9. Entrada en vigor y régimen transitorio. 9.1. Las relaciones de empleo que traen causa de normativa anterior a la LOSU. 9.2. La transición del profesorado asociado a contratos estables. 9.3. La mejora de posición de determinados empleados con base en el régimen transitorio. 9.4. Las convocatorias de plazas de profesorado desde la entrada en vigor de la LOSU hasta el día 31 de diciembre de 2023. ¿Y las convocadas antes de la entrada en vigor? 9.5. Las acreditaciones. 9.6. La dedicación del profesorado. 10. Cálculos de magnitudes. 11. Conclusiones. Bibliografía y materiales consultados.

1. LA LOSU Y LAS HERRAMIENTAS INICIALES PARA COMPRENDER SU SIGNIFICADO

La Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario, conocida como LOSU, se publica en el BOE núm. 70, del día 23 de marzo de 2023. La LOSU vendrá a derogar a la anterior Ley Orgánica de Universidades (LOU), con pretensiones de entrar en vigor con energía, fijando, como veremos, un régimen transitorio muy parco. La LOSU se aprueba en el último año de la XIV legislatura. Necesitaba apoyo reglamentario, que se estaba gestando. Sin embargo, el resultado de las elecciones autonómicas y locales de mayo determinó al presidente del gobierno a disolver las cámaras, lo que dejó un panorama incierto.

En el BOE núm. 170, de 18 de julio, se publica el Real Decreto 576/2023, de 4 de julio, que afecta a las enseñanzas oficiales de doctorado, y tiene algunas implicaciones sobre el régimen

de profesorado¹. El mismo día 18 de julio se aprueba el Real Decreto 678/2023, de 18 de julio, por el que se regula la acreditación estatal para el acceso a los cuerpos docentes universitarios y el régimen de los concursos de acceso a plazas de dichos cuerpos, aunque no fue publicado en el BOE hasta el día 6 de septiembre (BOE núm. 213), generando una notable incertidumbre. El día 23 de julio se votó y en el camino quedaron reglamentos como los llamados a regular el régimen de departamentos y el de los llamados ámbitos, que, de una manera o de otra, afectan al régimen de profesorado.

Fuera de lo que sea aplicación, ejecución y desarrollo de la LOSU, para lo que el gobierno queda habilitado a dictar las disposiciones necesarias (disposición final octava de la LOSU), la disposición final décima previno que en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de la LOSU el gobierno presentaría al Congreso de los Diputados un proyecto de Ley del estatuto del personal docente e investigador universitario. El llamado “Estatuto del PDI”, norma mítica siempre anhelada y nunca aprobada, ya llega tarde: el gobierno, seis meses después del día 12 de abril, está a otras empresas.

En este contexto tenemos que interpretar lo que signifiquen algunas de las reglas que van a determinar nuestro futuro.

Sin perjuicio de la lectura que cada una pueda realizar de manera personal, el Ministerio de Universidades ha dado a conocer ciertos criterios interpretativos. De una parte, puede consultarse y conviene hacerlo- el documento llamado Contenidos principales de la gobernanza y la carrera académica en la ley orgánica del sistema universitario². De otra parte, las universidades hemos ido recibiendo diversas “notas”³ y asimismo se nos va contestando -no siempre- a las consultas efectuadas.

La opinión del Ministerio de Universidades se ha reflejado -además- en numerosas reuniones mantenidas en diversos foros, por supuesto también con la Conferencia de Rectores (CRUE)⁴.

¹ Real Decreto 576/2023, de 4 de julio, por el que se modifican el Real Decreto 99/2011, de 28 de enero, por el que se regulan las enseñanzas oficiales de doctorado; el Real Decreto 1002/2010, de 5 de agosto, sobre expedición de títulos universitarios oficiales; y el Real Decreto 641/2021, de 27 de julio, por el que se regula la concesión directa de subvenciones a universidades públicas españolas para la modernización y digitalización del sistema universitario español en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

² https://www.universidades.gob.es/wp-content/uploads/2023/03/Contenidos_Principales_de_la_LOSU.pdf.

³ Nota sobre el proceso de acreditación a profesor/a ayudante doctor/a tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario (LOSU), 30 de marzo de 2023, suscrita por la Secretaría General de Universidades (en adelante, SGU); Nota sobre diversas cuestiones planteadas por la sectorial de profesorado de la CRUE en relación con determinadas disposiciones sobre el profesorado universitario contenidas en la Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario, 31 de marzo de 2023, suscrita por la SGU; Nota sobre la regulación de los ámbitos de conocimiento, los campos de estudio, y las especialidades de conocimiento, 26 de abril de 2023, suscrita por la SGU, etc.

⁴ Algunos otros aspectos sobre los que el Ministerio de Universidades ha ofrecido su opinión pueden consultarse en videos como los que siguen,

- <https://www.youtube.com/watch?v=PW6-r5vuzZY>, Mesa redonda con la presencia del sr. SGU, 2 de marzo de 2023, organizado por la Unión General de Trabajadores-Universidad de Granada.

Con estos mimbres, realizamos una lectura referida a los aspectos más relevantes que esta Ley ofrece respecto del régimen del profesorado universitario, centrada en el profesorado de las universidades públicas, pues es en ese espacio en el que las modificaciones cobran relevancia. El análisis se contrae al profesorado universitario, como un fragmento de ese conjunto más amplio que denominamos personal docente e investigador y que concierne a otros empleados cuya función es, en exclusiva, la investigadora.

Comenzaré acercándome a ciertas cuestiones que son básicas en el entorno del empleo público. A continuación, trataré las adscripciones del profesorado, a ámbitos y especialidades de conocimiento. Luego abordo las características fundamentales del acceso tanto a plazas esenciales (las que tradicionalmente considerábamos con vinculación permanente) como a otras plazas. Ya en el apartado VI me ocupo del régimen del profesorado propiamente dicho: dedicación y disponibilidad para la docencia; retribuciones; incompatibilidades. Aunque el tema no sea propio del entorno jurídico en el que producen estas reflexiones, no dejaré pasar un análisis mínimo de las particularidades que se producen en el campo de la salud humana. En el apartado VIII trato de manera más específica la entrada en vigor y el régimen transitorio que determina la LOSU. Daré unas pinceladas acerca de los cálculos de magnitudes que propone esta normativa y finalizaré con unas conclusiones.

La perspectiva de mi análisis se encuentra sesgada por mi dedicación, en los últimos años, a la gestión del profesorado en una universidad pública generalista. Abundan los estudios dominados bien por posturas compasivas respecto de aquellas personas consideradas la parte más débil del personal universitario o las posturas que negativizan las políticas de recursos humanos implícitas en las leyes universitarias y/o desarrolladas dentro de las universidades. La universidad española merece que se atienda también a las enormes dificultades que le supone la sucesión de disposiciones poco reflexionadas, que calibran mal sus objetivos, que dejan a sus gestores inermes ante determinadas situaciones y, lo que es peor, inseguros porque nunca se termina sabiendo si ciertas reglas son legales, constitucionales o ajustadas al derecho europeo, más cuando su interpretación queda en determinadas manos. Además de poner el dedo en la llaga del impacto presupuestario tantas veces no ponderado de las medidas que se adoptan.

2. CUESTIONES BÁSICAS QUE AFECTAN AL PROFESORADO UNIVERSITARIO DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS

Antes de penetrar en las particularidades del régimen del profesorado universitario y, en particular, las novedades que hallamos en la LOSU, conviene no perder de vista que los profesores y las profesoras de las universidades públicas son empleados públicos, lo que es de Perogrullo. Dicho lo cual, aunque esto no presenta novedades relevantes en la LOSU respecto de la LOU, debemos advertir sobre la relevancia de alguna cuestión que en general pierde relevancia en el terreno del profesorado universitario, como las diferencias entra plaza y puesto de trabajo. No obstante lo

- https://www.youtube.com/watch?v=C_qxhqCpm6I, Una reforma del sistema universitario: de la organización de las enseñanzas universitarias a la LOU, 24 de marzo de 2023, con presencia del sr. SGU, Complejo Ministerial Cuzco.

peculiares que somos -o dicen que somos-, desde hace tiempo nos disciplinamos aprobando y publicando ofertas de empleo público, abonándonos a sus diferentes cupos y turnos, y las sabemos diferenciar de las convocatorias de las plazas. También tenemos claro que, en el marco presupuestario, al estado de gastos corrientes se acompañará la relación de puestos de trabajo (RPT), del profesorado y de todo el personal universitario, especificando la totalidad de los costes de la referida RPT. No olvidemos que los concursos que convocan las universidades lo son para el acceso a plazas dotadas en el estado de gastos de su presupuesto.

Fuera de estas obviedades -quizá no tan obvias- quiero destacar una novedad genérica de la LOSU que está amargando la gestión del profesorado y, también, alterando el estado nervioso de quienes están llamados a concursar a una plaza. Estoy hablando de la letra e) del apartado 2 del artículo 46 de la LOSU. El artículo 46 se refiere al consejo de gobierno de la universidad y en el apartado 2 determina las funciones que le corresponden, con mucha mayor exhaustividad que en el antecedente LOU. Corresponde al consejo de gobierno, entre otras funciones, la de “aprobar las convocatorias de las plazas y la relación de puestos de trabajo, y su modificación, del personal docente e investigador y del personal técnico, de gestión y de administración y servicios, que deberán ser finalmente aprobadas por las Comunidades Autónomas”.

Estábamos acostumbrados a que las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA o CA cuando hable de una en singular) tuviesen que autorizar los costes de personal (art. 81.4 de la LOU); las sucesivas leyes de presupuestos ordenaban la necesidad de autorización de las convocatorias de plazas de profesorado sometidas a tasa de reposición (plazas con vinculación permanente diferentes de las de promoción interna). El artículo 46 otorga a la CA una potestad autorizatoria omnímoda sobre cualquier convocatoria, sobre cualquier acción con incidencia en la RPT.

El Ministerio de Universidades, en su papel de pre-legislador, rechaza de plano la autoría de una regla que según como se aplique ataca de frente el derecho a la autonomía universitaria constitucionalmente reconocido. Responsabiliza a los grupos parlamentarios, quienes, a través de sus enmiendas, han desnaturalizado el planteamiento inicial.

En efecto, la versión del proyecto de ley se limitaba a señalar que corresponde al Consejo de Gobierno la función de “aprobar las convocatorias de plazas de personal docente e investigador y del personal técnico, de gestión y de administración y servicios.” El texto ya era discutible, porque lo que realmente debe corresponder a un órgano como el consejo de gobierno es la aprobación de las ofertas de empleo, dado que la convocatoria, instrumento técnico que recoge las bases de un concurso, debe atribuirse a un órgano más operativo, como el Rector.

El caso es que, en la tramitación en el congreso de los diputados, el grupo parlamentario republicano presentó una enmienda, numerada con el 401, proponiendo la modificación del párrafo e) del apartado 2 del artículo 46, que quedaría redactado en los siguientes términos: “e) Aprobar las convocatorias de plazas de personal docente e investigador y la relación de puestos de trabajo y su modificación del personal técnico, de gestión y de administración y servicios.” La justificación era simplificadora, como se puede comprobar:

“El actual texto contempla como función del Consejo de Gobierno la aprobación de las convocatorias de plazas de PDI y del PTGAS. La gestión de las convocatorias de PTGAS, por su normativa y definición, requiere mucha más agilidad que la del PDI, por lo que se propone una modificación del artículo en el sentido de indicar que respecto al PTGAS lo que corresponde al Consejo de Gobierno no es aprobar las convocatorias sino la relación de Puestos de Trabajo y sus modificaciones, tal y como se establecía hasta ahora. Lo contrario puede producir un colapso en la gestión del PTGAS.”

Entretanto el grupo parlamentario vasco (EAJ-PNV), propone la enmienda núm. 253 que tenía, exactamente, la misma justificación que la anterior. Sin embargo, el dichoso párrafo, según la propuesta vasca, guardaba una sorpresa: “e) Aprobar las convocatorias de plazas de personal docente e investigador y la relación de puestos de trabajo y su modificación del personal técnico, de gestión y de administración y servicios, *que deberá ser finalmente aprobada por las Comunidades Autónomas.*” (la cursiva es mía).

Con estas propuestas llegaríamos al informe de la comisión, que ofrece una variante que será ya la definitiva: “e) Aprobar las convocatorias de plazas y la relación de puestos de trabajo, y su modificación, del personal docente e investigador y del personal técnico, de gestión y de administración y servicios, que deberán ser finalmente aprobadas por las Comunidades Autónomas.”

Pretendían las enmiendas, con la justificación que dan, separar lo que afectaba al PDI del PTGAS. El grupo vasco introduce la variante relativa a la aprobación final por la CA, sin aportar justificación alguna acerca de la razón, pero obsérvese que en la redacción de la enmienda la atribución competencial a la CA afectaba al PTGAS, y no al PDI. Será en el trámite del dictamen de la comisión cuando a algún diputado se le ocurre la modificación reproducida que, se quiera o no, significa una intervención externa intolerable para las universidades en esos términos literales y, desde luego, un trabajo terrible para las CCAA que quieran ejercer su función

Al final, el colapso se puede producir. En términos estrictos, cualquier convocatoria de cualquier plaza (un sustituto, por ejemplo), estaría sometida a este gobierno; lo mismo sucedería con cualquier modificación de la RPT.

Un sinsentido. Voces se oyen que reprochan a la norma su posible inconstitucionalidad, pero resulta complicado establecer una interpretación correctora que desactive los muchos problemas que genera⁵.

3. LAS ADSCRIPCIONES DEL PROFESORADO UNIVERSITARIO DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS

El apartado 4 del artículo 64 de la LOSU dice:

“Todos los puestos de trabajo de profesorado funcionario y laboral deberán adscribirse a los ámbitos de conocimiento que serán establecidos reglamentariamente por el Gobierno, previo informe del Consejo de Universidades. Dichos ámbitos serán suficientemente amplios para permitir y favorecer la movilidad del profesorado y facilitar su carrera profesional.”

⁵ CHAVES GARCÍA (2023), pág. 197.

El gobierno sometió a información pública un Proyecto de Real Decreto por el que se establecen los ámbitos de conocimiento a efectos de la adscripción de los puestos de trabajo del profesorado universitario. En la versión que tengo a mi disposición, uno de los cuarenta y dos ámbitos era Derecho. Por lo tanto, todo el profesorado que obtuvo su plaza en el área de conocimiento de Derecho financiero y tributario pertenecería presuntamente al ámbito de conocimiento de Derecho.

En las explicaciones ofrecidas por el Ministerio se ponía de manifiesto que los ámbitos de conocimiento no vendrían a sustituir a las actuales áreas de conocimiento, puesto que un ulterior Reglamento, referido a los concursos y acreditaciones, desarrollaría las que se vendrían a denominar Especialidades o Especialidades de conocimiento, concepto que no existe en la LOSU. El listado de estas Especialidades nos fue comunicado en una de las Notas suministradas por la SGU y se fue luego modelando como anexo al proyecto de Reglamento. En la última versión antes de su aprobación definitiva (18 de julio), observábamos como Derecho financiero y tributario era una Especialidad. Una más entre las especialidades jurídicas, que, además de las que ahora mismo conforman las áreas de conocimiento que podríamos llamar jurídicas, habían crecido en número: en alguna de las versiones aparecían el Derecho Ambiental, el Derecho Informático o el Derecho de la Unión Europea.

¿Para qué iban a servir estas especialidades? El Reglamento de Acreditaciones y Concursos de Acceso lo aclara: las comisiones de acreditación ANECA tendrán asignadas una especialidad o unas ciertas especialidades de conocimiento -agrupación de especialidades- (art. 6 del Reglamento); las plazas convocadas a concurso para el acceso a los cuerpos docentes universitarios (CDU) deberán indicar una o más especialidades de conocimiento a las que se adscriben y no podrán perfilarse más allá de esta adscripción (art. 29.2); los concursos de acceso a plazas de profesorado laboral también se sujetarán al listado de especialidades, en los términos de los concursos de acceso a los cuerpos docentes (disposición adicional novena). Obsérvese la referencia al perfil: si la especialidad de conocimiento es Derecho financiero y tributario, ese será el nivel mínimo de perfil, sin que se admitan otros más reducidos (Derecho presupuestario, procedimientos tributarios, impuestos directos...). Esta política ha sido defendida por el ministerio en todas sus intervenciones, tratando de proscribir convocatorias a la medida de una persona candidata.

Lo que sucede es que el Reglamento ha sido incapaz de incorporar, al final, ese listado de especialidades. En su disposición final tercera se prevé que, en el plazo máximo de un año desde la entrada en vigor del real decreto, la persona titular del Ministerio de Universidades lo establecerá por orden ministerial. Mientras tanto, la transitoria segunda regula lo que llama el régimen transitorio de las áreas de conocimiento, de manera que hasta la entrada en vigor del listado de especialidades de conocimiento, las referencias en el reglamento a las especialidades de conocimiento se entenderán realizadas a las áreas de conocimiento relacionadas en el anexo I del Real Decreto 1312/2007, de 5 de octubre. Asimismo, hasta entonces, las universidades podrán perfilar la descripción de la plaza en los concursos de acceso a los CDU, así como en los concursos para el acceso a las plazas de profesorado laboral, de acuerdo con la normativa vigente en la fecha de entrada en vigor del presente real decreto.

Los campos de estudio, para terminar, tendrán su papel, cuando se regulen, en el terreno de la verificación de planes de estudios de titulaciones.

Si volvemos al comienzo de este apartado podemos preguntarnos para qué sirve entonces la adscripción a un ámbito de conocimiento. La respuesta la tendremos posiblemente cuando se apruebe el Reglamento de Departamentos, ya que la conformación de los mismos se relacionaría precisamente con el ámbito de conocimiento.

Fuera de eso, qué asignaturas o materias correspondan y no correspondan al profesorado de Derecho financiero y tributario, ya se verá (supongo).

4. LAS CATEGORÍAS PROFESORALES: FUNCIONARIOS Y LABORALES; PERMANENTES Y TEMPORALES. LAS FUNCIONES PROPIAS DE CADA UNA DE ELLAS Y, EN SU CASO, LA DURACIÓN MÁXIMA DE LA RELACIÓN DE EMPLEO

La LOSU contempla tanto plazas de los CDU (art. 68) como plazas laborales permanentes, de profesoras y profesores permanentes laborales (PPL, art. 82). Según la opinión manifestada por el Ministerio de Universidades, no se trata de una ordenación por categorías, sino por regímenes. Dentro de los CDU la categoría de catedrático de universidad es superior a la de profesor titular y, después, cada CA podría establecer una carrera profesional sin escapar del régimen laboral.

Las actividades a realizar por todas y cada una de estas categorías (docencia, investigación, transferencia, gestión...), son equivalentes.

La LOSU contempla, además, las siguientes modalidades profesorales de contratación laboral específicas: profesor ayudante doctor (AYD, art. 78), profesor asociado (AS, art. 79), profesor sustituto (SUS, art. 80), profesor visitante (art. 83) y profesor distinguido (art. 84). Además, podrán nombrar profesores eméritos (art. 81). El art. 77 se refiere a la contratación de personal investigador.

En cuanto a las funciones a desarrollar nos referimos a continuación a las figuras más relevantes (AYD, AS y SUS). Adelanto que los AS tendrán un contrato indefinido; respecto de AYD y SUS deberemos acotar la duración máxima de sus contratos.

La finalidad del contrato de AYD será desarrollar las capacidades docentes y de investigación y, en su caso, de transferencia e intercambio del conocimiento, y de desempeño de funciones de gobierno de la universidad.

En cuanto a la duración del contrato, será de seis años. Ninguna persona podrá ser contratada mediante esta modalidad, en la misma o distinta universidad, por un tiempo superior a seis años. Se duda si ese tiempo máximo de seis años cubre también lo que se consumió bajo contratos AYD/AY LOU o incluso LRU⁶.

⁶ BALLESTER LAGUNA mostraba la misma duda que me asalta y considera que dado que no se ha previsto nada sobre el particular, el tiempo consumido en los anteriores contratos LOU no se debe tener en cuenta a los efectos de determinar la nueva duración del contrato LOSU [BALLESTER LAGUNA (2023)].

Hay una serie de particularidades:

“El cómputo del plazo límite de duración del contrato y de su evaluación se interrumpirá en las situaciones de incapacidad temporal y en los periodos de tiempo dedicados al disfrute de permisos, licencias, flexibilidades horarias y excedencias por gestación, embarazo, nacimiento, adopción, guarda con fines de adopción, acogimiento, lactancia, riesgo durante la gestación, embarazo o lactancia, violencia de género y otras formas de violencia contra la mujer, así como por razones de conciliación o cuidado de familiares o personas dependientes.

Cuando el contrato se concierte con una persona con discapacidad, podrá alcanzar una duración máxima de ocho años teniendo en cuenta su finalidad y el grado de las limitaciones en la actividad.

Asimismo, cuando dichas situaciones dieran lugar a la reducción de la jornada, el contrato se prorrogará por el tiempo equivalente a la jornada que se hubiera reducido.”

Finalmente, para el desarrollo de su capacidad docente, las Profesoras y Profesores Ayudantes Doctores deberán realizar, en el primer año de contrato, un curso de formación docente inicial cuyas características serán establecidas por las universidades, de acuerdo con sus unidades responsables de la formación e innovación docente del profesorado. Y transcurridos los tres primeros años del contrato, la universidad realizará una evaluación orientativa del desempeño de las Profesoras y los Profesores Ayudantes Doctores, que podrá encargarse a las agencias de calidad competentes. Esta evaluación tendrá como objetivo valorar el progreso y la calidad de la actividad docente e investigadora y, en su caso, de transferencia e intercambio del conocimiento del profesorado, que deberán conducirlo a alcanzar los méritos requeridos para obtener la acreditación necesaria para concursar a una plaza de profesorado permanente una vez finalizado el contrato. Se duda sobre cómo realizar la evaluación intermedia en los casos en que un AYD no pueda estar los seis años en la universidad, por haber consumido parte en otra.

Dejamos el análisis del AYD y pasamos al del AS.

En cuanto a la finalidad del contrato será desarrollar tareas docentes a través de las que aporten sus conocimientos y experiencia profesionales a la universidad, en aquellas materias en las que esta experiencia resulte relevante. Dichas tareas docentes no podrán incluir el desempeño de funciones estructurales de gestión y coordinación.

Además, en el inciso a) se vincula la contratación a que “existan necesidades docentes específicas relacionadas con su ámbito profesional”. El ministerio insiste en que no se puede contratar a un asociado para realizar actividad docente general, lo que contrasta con la realidad actual y con la predecible estabilización a corto plazo de este colectivo, puesto que sería absurdo contratarlos para realizar actividades esporádicas o anecdóticas.

El contrato será de carácter indefinido, pero sin que su convocatoria esté sujeta a la tasa de reposición de efectivos. La contratación de este profesorado no formará parte de la Oferta de Empleo Público ni de los instrumentos similares de gestión de las necesidades de personal a que se refiere el artículo 70 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público (EBEP). Será causa objetiva de extinción del contrato la pérdida sobrevenida de cualquiera de los

requisitos establecidos en el apartado a) (ser especialista, ejercer la actividad principal fuera del ámbito académico universitario y que existan necesidades docentes específicas relacionadas con su ámbito profesional). En el supuesto de cese de la actividad principal, la finalización del contrato se producirá una vez concluya el curso académico en el que el que se desarrolla la actividad docente. La causa extintiva se relaciona pues tanto con el cese de la actividad principal como con la existencia de necesidades específicas. Ofrece dudas la extinción del contrato relacionada con modificaciones de la estructura de la plantilla, sin que se hayan dado desde el Ministerio respuestas convincentes. Al respecto, Ballester Laguna realiza una muy interesante reflexión tanto sobre la naturaleza y las consecuencias de estas extinciones contractuales, pero, sobre todo, acerca del alcance de estas causas objetivas, en particular cuando se relacionan con un desequilibrio sobrevenido “en la correlación de la carga y la capacidad docente de la especialidad/área de conocimiento”⁷.

Visto lo que corresponde al AS, nos centramos en el SUS.

En cuanto a la finalidad del contrato, comprenderá la actividad docente lectiva y no lectiva prevista en el artículo 75, y no podrá extenderse a actividades universitarias de otra naturaleza en la universidad de contratación, como las de investigación o el desempeño de funciones estructurales de gestión y coordinación, salvo que tengan directa relación con la actividad docente. Es este contrato el que no puede extenderse a actividades como las de investigación, pero nada parece impedir que otro contrato cubra actividades de investigación. En cualquier caso, las semejanzas con la función básica de los AS son evidentes y más abajo nos pronunciaremos algo más respecto de su disponibilidad y dedicación.

La duración del contrato del SUS, incluidas sus renovaciones o prórrogas, se corresponderá con la de la causa objetiva que lo justificó, por lo que tenemos que penetrar ya en esa causa. Pues bien, en cuanto a la causa de la contratación, se trata de “sustituir al personal docente e investigador con derecho a reserva de puesto de trabajo que suspenda temporalmente la prestación de sus servicios por aplicación del régimen de permisos, licencias o situaciones administrativas, incluidas las bajas médicas de larga duración, distintas a la de servicio activo o que impliquen una reducción de su actividad docente”. La causa del contrato parece ser doble, una, sustituir al que suspenda la prestación o, dos, sustituir al que “reduzca su actividad docente”. Si es así, la segunda parte es bastante generosa, porque no está cerrada, pero la primera no tanto, en cuanto habla por ejemplo de bajas médicas de larga duración, concepto jurídico indeterminado que tendremos que determinar.

Para la contratación de un sustituto, con el fin de ser más eficientes, se puede defender que se acumulen las circunstancias de reducción de la actividad docente de más de un efectivo, bien es cierto que choca con los planteamientos clásicos de los contratos de sustitución del Estatuto de los Trabajadores (ET)⁸.

⁷ BALLESTER LAGUNA (2023). *Vid.* También GENÉ MORENO (2023), págs. 179-180.

⁸ GENÉ MORENO pone de manifiesto las diferencias entre la modalidad de la LOSU y la general (pone énfasis por ejemplo en la sustitución de la carga docente de un profesor que ve reducida su actividad docente, por lo que sea, mante-

En el proyecto de ley se incluía una limitación temporal (tres años), pero ha desaparecido durante la tramitación parlamentaria. En definitiva, no hay pues limitación temporal determinada.

La última cuestión a tratar es el alcance del apartado 2, según el cual:

“La contratación de profesorado para cubrir temporalmente un puesto de trabajo hasta que finalice el proceso de selección para su cobertura definitiva se realizará de acuerdo con los principios constitucionales de igualdad, mérito y capacidad y en los términos establecidos en la Ley 20/2021, de 28 de diciembre, de medidas urgentes para la reducción de la temporalidad en el empleo público.”

En cierto modo, tendríamos dos subcategorías de SUS, una claramente dirigida a la sustitución de profesorado que no pueda realizar sus funciones docentes, total o parcialmente, de manera temporal; otra que cubriría un puesto de trabajo “hasta que finalice el proceso de selección para su cobertura definitiva”, esto es, una contratación interina que, en la mayor parte de los casos, podría sustanciarse en la misma persona que después ocupará ese puesto, una vez obtenida la plaza.

Aparte de otras dudas, se plantea si en este caso concreto del art. 80.2 las actividades a realizar van más allá de lo previsto en el inciso b) del art. 80.1 de la LOSU. Según la interpretación ministerial, sus funciones serían las mismas que las del sustituto del art. 80.1 y esas solo son docentes.

La LOSU se refiere también al profesorado visitante, distinguido y emérito.

Se duda si pueden efectuarse contratos en función de disposiciones diferentes a la LOSU, en los términos que actualmente existen en algunas CCAA (sustitutos, interinos, visitantes). De hecho, en algún lugar de la LOSU se habla de “figuras equivalentes a AYD” “establecidas por las CCAA”. Pero, desde el Ministerio, en su acción divulgativa de la nueva ley, advierte que la LOSU ofrece categorías suficientes como para no tener que recurrir a figuras extravagantes y en particular ha rechazado la posibilidad de incorporar titulares interinos o PPL interinos⁹. Lo cierto es que la mientras la LOU además de las figuras reguladas en la propia LOU hacía una remisión a otras posibilidades sobre la base del ET, la LOSU no lo hace.

Habrà que ver en cualquier caso qué hacen las CCAA con sus actuales regulaciones, si las adaptan o no o simplemente hay que considerar la posibilidad de derogaciones tácitas.

niendo igualmente su relación) y echa de menos que no se hayan contemplado peculiaridades como la mencionada, a pesar de que se intentó a través de algunas enmiendas [GENÉ MORENO (2023), pág. 185].

⁹ CHAVES GARCÍA considera de manera tajante que no hay espacio para la imaginación y puesta en práctica de otras categorías de profesorado laboral, ni por voluntad de la Comunidad Autónoma, ni por voluntad de cada universidad en uso de su autonomía, ni por voluntad reglamentaria del propio estado [CHAVES GARCÍA (2023), pág. 202].

5. EL ACCESO A LAS PLAZAS ESENCIALES DE PROFESORADO DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS: CDU Y PPL

En este apartado y en siguiente nos ocupamos del acceso a las plazas esenciales presentes en la universidad española, las de los CDU y las de PPL. Respecto de estas últimas me interesa recalcar algo que el Ministerio de Universidades nos dejó muy claro, pero que alguna CA parece no entender: no hace falta ningún desarrollo autonómico para convocar plazas básicas de PPL, pues la LOSU ofrece todo el marco normativo necesario a tal efecto.

Veamos a continuación los aspectos más relevantes del acceso a estas plazas: la acreditación, como exigencia o paso previo; la oferta de empleo a turno libre; la de promoción interna; los cupos para personas investigadoras de excelencia y los cupos para personas con discapacidad.

5.1. La acreditación para las diferentes figuras como paso previo al acceso

El acceso a las diferentes figuras requiere la previa acreditación del interesado.

La acreditación de los CDU se regula en el artículo 69, con referencia a ANECA, si bien con la posibilidad de que ANECA acuerde mediante convenio el desarrollo de la evaluación por parte de agencias autonómicas. Se definen unos principios que sirven de marco al reglamento de desarrollo que se promete en la Ley y como regla específica se señala que será requisito para obtener la acreditación la realización de actividades de investigación o docencia en universidades y/o centros de investigación distintos de la institución en la que se presentó la tesis doctoral. Como se ha dicho, el Real Decreto 678/2023 regula la acreditación estatal para el acceso a los CDU: es el Título I del Reglamento. Uno de los elementos más relevantes es la incorporación como requisito para obtener la acreditación a profesor titular de la realización de actividades de investigación o docencia en universidades o centros de investigación distintos de aquella institución en la que se presentó la tesis durante al menos nueve meses. Las comisiones de acreditación conforme a esta normativa deberán estar constituidas el 1 de enero de 2024 y la persona titular de la dirección de ANECA concretará los criterios de evaluación, estableciendo niveles de referencia para obtener una evaluación favorable, todo ello teniendo en cuenta el anexo del Real Decreto 678/2023, relativo a la evaluación de méritos y competencias. El 1 de enero de 2024 debe estar puesto a disposición de las personas interesadas el procedimiento para la solicitud.

El art. 85 regula lo propio respecto de la acreditación a PPL, remitiéndose a la normativa de la CA, a la que se invita a regular el procedimiento. La acreditación se realizaría por las agencias autonómicas o, en su caso, ANECA. La LOSU habla de criterios mínimos comunes y acuerdos de reconocimiento mutuo entre las acreditaciones de las diferentes agencias y remite a los principios básicos propios de las acreditaciones a los CDU, incluidas las actividades en centros distintos de la institución en la que se presentó la tesis doctoral.

Como se indicará, la LOSU prevé una mayoría funcional, pero estará entre la política de cada Comunidad Autónoma/Universidad el vigor que tenga el profesorado laboral permanente. Se ha negado por parte del Ministerio que la antigua figura de Profesor Contratado Doctor (COD) fuera un eslabón anterior a la de profesor titular. Lo cierto es que un buen número de los que se acre-

ditaban a COD no conseguían la acreditación a los CDU. Si se consiguen equiparar las acreditaciones de profesor titular y de PPL, a medio plazo, la decisión que se adopte internamente podría llegar a reducir drásticamente la figura del PPL.

5.2. El acceso en función de la oferta de empleo a turno libre: cuerpos docentes universitarios y profesores permanentes laborales

Los concursos para plazas de los CDU, en general, son objeto de desarrollo reglamentario, pero la LOSU regula algunas cuestiones. Lo que la LOSU dispone entraría en vigor, en principio, a partir del día 1 de enero de 2024:

- Las comisiones de selección estarán integradas por una mayoría de miembros externos a la universidad convocante elegidos por sorteo público entre el conjunto del profesorado y personal investigador de igual o superior categoría a la plaza convocada. Dicho sorteo se realizará a partir de una lista cualificada de profesorado y personal investigador elaborada por la universidad, en los términos en los que se desarrolle en la normativa interna.
- La experiencia docente y la experiencia investigadora, incluyendo la de transferencia e intercambio del conocimiento, tendrán una consideración análoga en el conjunto de los criterios de valoración de los méritos a considerar por las universidades. Las universidades podrán establecer en la convocatoria otros méritos a valorar.

El antes referido Real Decreto 678/2023 se ocupa de los concursos de acceso a plazas de los CDU en su Título II, siendo en general bastante continuista, dejando bastante autonomía a las universidades. El reglamento hace referencia al proyecto docente e investigador, así como a la necesidad de contrastar las capacidades de la persona candidata para la exposición y debate ante la comisión de selección, en sesión pública, en la correspondiente materia o especialidad. Una de las cuestiones más novedosas aparece en el apartado 4 del artículo 32, según el cual los miembros seleccionados para la comisión deberán declarar sus posibles conflictos de interés y renunciar a formar parte de ella, en tal caso. Esto podría relacionarse con los clásicos procedimientos de abstención y recusación, pero el reglamento va mucho más allá cuando previene que el conflicto de interés motivará la renuncia cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias respecto de alguna de las personas candidatas: a) haber sido coautor o coautora de publicaciones o patentes en los últimos seis años; b) haber tenido relación contractual o ser miembro de los equipos de investigación que participan en proyectos o contratos de investigación junto con la persona candidata; y c) ser o haber sido director/a de la tesis doctoral, defendida en los últimos seis años.

El art. 86 se refiere a los concursos para el acceso a plazas de personal docente e investigador laboral, estableciéndose una cierta regulación, con remisión a los preceptos básicos que regulen los concursos de acceso a los CDU. El párrafo segundo del apartado 2, dice lo siguiente y habrá determinar qué alcance exacto tiene:

“También quedará excluida de esta disposición la selección de personal docente e investigador proveniente de los programas de excelencia que las Comunidades Autónomas reconozcan como tales.

En este caso, la comisión estará integrada mayoritariamente por miembros externos a la universidad elegidos a partir de una lista cualificada de profesorado y personal investigador, justificando debidamente su selección y garantizando, en todo caso, la publicidad de los criterios de selección de sus miembros y de los criterios de evaluación de las personas candidatas.”

Respecto del concurso público para el PPL, dice la LOSU que se le dará la necesaria publicidad y cuya convocatoria será comunicada con la suficiente antelación al registro público de concursos de personal docente e investigador del Ministerio de Universidades. En cuanto a los CDU, es el Reglamento el que advierte que las convocatorias de los concursos serán comunicadas, con al menos un mes de antelación respecto de la celebración del concurso, al registro de la plataforma Euraxess Jobs gestionada por la Fundación Española de Ciencia y Tecnología (FECYT).

5.3. El acceso en función de la oferta de empleo de promoción interna

Junto con la oferta de empleo a turno libre, se sigue regulando una oferta de promoción interna que presenta diferencias importantes respecto de la anterior fórmula, que se aplicaba únicamente para la promoción de profesor titular a catedrático. El texto del apartado 2 del art. 71 es el siguiente:

“Las universidades establecerán programas de promoción interna, que estén dotados en el estado de gastos de su presupuesto, para el acceso desde la categoría de Profesora y Profesor Titular de Universidad y de Profesora y Profesor Permanente Laboral a otra de superior categoría. Las plazas de estos programas no podrán superar el número máximo de plazas que sean objeto de la Oferta de Empleo Público de turno libre, en ese mismo año, para el acceso a los cuerpos docentes del artículo 68 y de Profesorado Permanente Laboral. Sólo podrán acceder a dichas plazas profesoras y profesores que hayan prestado, como mínimo, dos años de servicios efectivos en el puesto de origen y que estén acreditados para la categoría a la que promocionan. La universidad regulará, en su normativa interna, el procedimiento a seguir en los programas de promoción interna. En todo caso, el procedimiento de acceso será el de concurso de méritos.”

En primer lugar, en efecto, alcanza, además de a la promoción del profesorado titular a la de catedrático/a de universidad, a la eventual promoción de un PPL a otra figura laboral de superior categoría. A mi parecer, no debería ser promoción interna el paso de PPL a los CDU¹⁰.

¹⁰ En contra de lo que he creído entender cuando he escuchado la opinión del ministerio, en el propio documento ministerial al que nos referimos de manera reiterada se lee que “las universidades establecerán programas de promoción interna desde la figura de PPL en su categoría equivalente a Profesor/titular a otra de superior categoría, sea funcionarial o laboral”. Si eso fuera así, en las CCAA en las que existe la categoría de permanente laboral equivalente a catedrático de universidad (Cataluña y País Vasco, al menos hasta ahora), las Universidades podrían elegir entre la oferta de una plaza de catedrático funcionario o de catedrático laboral, en las mismas condiciones. En las CCAA en las que no existe la categoría de permanente laboral equivalente a catedrático de universidad (y que posiblemente no exista nunca) la única posibilidad sería la promoción directa de un PPL a catedrático de universidad, funcionario. El tiempo dirá, pero vinculado esto con las formas de los concursos de promoción interna, resulta poco entendible en el contexto universitario que uno pueda acceder al estatuto de funcionario público sin haber efectuado al menos un concurso-oposición. Por eso no me parece tan natural esta fórmula, como parecen aceptar algunos autores [BALLESTER LAGUNA (2023); MORENO GENÉ (2023), pág. 174]. De todas formas, este acceso tan particular solo serviría para el cuerpo nacional de catedráticos/as y no para el de titulares de universidad, pues entre el PPL y el titular no hay propiamente

En segundo lugar, el número de plazas ofertada no podrán superar el número máximo de plazas que sean objeto de la Oferta de Empleo Público de turno libre, en ese mismo año, para el acceso a los CDU y de PPL. Al incorporar al PPL se facilita esta opción respecto de la situación actual.

En tercer lugar, una determinada interpretación de la promoción interna significaría que solo pudiera admitirse al concurso al ocupante del puesto de origen de la promoción (el ocupante de un puesto en la universidad convocante, con un determinado número), pero querría creer que la reforma no pretende variar nada, sino que se ha limitado a sustituir la referencia anterior al cuerpo de titulares por las palabras que emplea, dado que ahora hay otras opciones adicionales de promoción (profesorado laboral). Cuando la LOSU ha pretendido que el profesorado acceda en sus propias plazas, así lo ha dicho -lo veremos en el régimen transitorio- y no es el caso. Se complace mal la existencia de un concurso con un procedimiento en el que únicamente pudiera concurrir el ocupante concreto “del puesto de origen de la promoción”. Dicho lo cual, esta cuestión está siendo extraordinariamente polémica. Durante la tramitación del Real Decreto 678/2023 se manejó una disposición adicional que aclaraba la cuestión en el sentido contrario al que estoy defendiendo. Decía que “Solo podrán acceder a dichas plazas profesoras y profesores que hayan prestado, como mínimo, dos años de servicio efectivo en el puesto de origen en la universidad convocante y que estén acreditados para la categoría a la que promocionan.” El caso es que esta disposición cayó en su versión final, dejando a quien tiene que convocar, y después admitir y excluir a las personas candidatas, en un estado de duda. Mi propuesta, desde luego, sería no incluir en la convocatoria otra cosa que lo que la Ley dice de manera textual. Veremos cómo actuar en el caso de que haya conflicto -que se excluya a alguien y reclame; que se admita a alguien y otra persona candidata reclame por ello-.

Y, en cuarto lugar, el procedimiento de acceso será el de concurso de méritos.

El resto de los elementos del concurso deberán ser los generales.

5.4. El cupo del 15% para investigadores con certificación I3/R3

El tradicionalmente ubicado en las leyes de presupuesto cupo del 15% para investigadores con certificación I3/R3 aparece en el inciso c) del apartado 1 del artículo 71 (al que se remite también el precepto propio de los PPL). Dice lo siguiente:

“Se aplicará una reserva en el cómputo anual, de un mínimo del 15 por ciento del total de plazas que oferten las universidades para los cuerpos docentes de Universidad y el personal permanente laboral, para la incorporación de personal investigador doctor que haya superado la evaluación del Pro-

diferencias de categoría y, en esa situación, no puede ser aplicable la regulación de la promoción interna. Aquí es donde en general el asunto podría ser más relevante, pues, por el momento, fuera de Cataluña y País Vasco el camino habitual del PPL (muchos de ellos COD integrados, en el sentido que explicaré con las transitorias) es hacia la funcio-
narización como titular. Me parece muy arriesgada la apuesta efectuada por algún autor de que la creación de una figura de PPL equivalente a catedrático de universidad se vaya a generalizar [ANDRÉS LLAMAS (2023), pág. 14]. Desde mi experiencia personal, ni detecto que sea una prioridad para otras CCAA ni mucho menos para las universidades públicas de esas otras CCAA.

grama de Incentivación de la Incorporación e Intensificación de la Actividad Investigadora (I3), o que haya obtenido el certificado como investigador/a establecido/a (R3). Las plazas objeto de reserva que queden vacantes se podrán acumular a la convocatoria ordinaria de turno libre de ese mismo año.”

La primera duda que ofrece el texto es si el 15% se aplica sobre la OEP a turno libre o sobre el total de plazas (también las hay de promoción interna). Yo me inclinaría sin duda por lo primero, a la vista del coste extraordinario que suponen estas acciones para las universidades.

Parece que ya no existirá la exigencia referida al programa investigador de excelencia, con la duda de a partir de qué momento se aplica, por la posible colisión con la LPGE de 2023, que sí mantenía esta exigencia. ¿Puede entenderse derogada? ¿Qué ocurre con las plazas pendientes de convocar de ofertas de empleo de los años anteriores? Sería necesario que desde el Ministerio se instruyese con claridad a las universidades, pues la fijación de requisitos erróneos en las convocatorias es muy problemática. Basta un ejemplo: las universidades adquieren compromisos de estabilización con ciertos investigadores de excelencia, como los beneficiarios del programa Ramón y Cajal -objeto hasta ahora de preferencia legal- o Beatriz Galindo. Muchas universidades, además, cuentan con normativa propia que reconoce su trayectoria. La duda que nos asalta es si tenemos capacidad para restringir una convocatoria a los que poseen un requisito determinado, como por ejemplo haber desarrollado un programa; o, al menos, considerarlo mérito preferente. Las universidades deben velar por sus intereses, cuando se han comprometido con incorporaciones de personal derivadas de ciertas convocatorias.

Se dice también que las plazas objeto de reserva que queden vacantes se podrán acumular a la convocatoria ordinaria de turno libre de ese mismo año. ¿Para que eso sea posible es necesario haber convocado la plaza y que haya quedado desierta? ¿La plaza reconvocada lo debe ser en la misma área de conocimiento? Al respecto se ha emitido una nota por parte del Ministerio de Universidades, que, a su vez, ha consultado al que ostenta competencias en Función Pública.

Según dice la Nota, el artículo 20.Tres.3.b) *in fine* de la LPGE 2023, dispone, con carácter general que las plazas no cubiertas durante la ejecución de una convocatoria podrán convocarse nuevamente siempre que no hayan transcurrido más de tres años desde la publicación de la Oferta de Empleo Público que las hubiera autorizado. La nueva convocatoria deberá identificar las plazas que proceden de convocatorias anteriores y la Oferta a la que corresponden. Esta previsión será aplicable a las convocatorias de procesos selectivos derivadas de Ofertas de ejercicios anteriores a 2023, incluidas las que ya hayan sido publicadas. Esta disposición es de aplicación general a todas las plazas incluidas en las convocatorias, y al no establecer restricción alguna, será por tanto de aplicación a las plazas de investigadores I3/R3.

Evidentemente no resuelve todas las dudas planteadas.

5.5. El cupo para personas con discapacidad

Según el apartado 2 del art. 65 de la LOSU

“Las universidades y las Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus respectivas competencias, garantizarán que las ofertas de empleo en la Universidad se ajustan a las previsiones establecidas en materia de reserva de cupo para personas con discapacidad en el artículo 59 del texto refundido de la Ley del Estatuto del Empleado Público.”

Las dificultades para implementar estas acciones son evidentes y la cobertura de las plazas ofertadas es compleja. Por eso una de las inquietudes que aparecen es, teniendo en cuenta los problemas que genera la tasa de reposición de efectivos, qué se puede hacer si las plazas no son objeto de cobertura. El problema es similar, en cierto modo, al del cupo I3. Las últimas leyes de presupuestos generales del Estado reconocen la posibilidad de volver a convocar plazas que han quedado desiertas. La cuestión es si es necesario esperar a que la plaza quede desierta para volver a convocarla y si tiene que ser exactamente en el área de conocimiento/especialidad inicialmente convocada, tesis que sostenía en general la Dirección General de Costes del Ministerio de Hacienda y Función Pública. A la vista de lo puesto de manifiesto desde el Ministerio de Universidades, la respuesta podría ser más flexible.

Una opción interesante sería convocar las plazas con preferencia para personas con discapacidad, pero que ello no impidiera que pudieran presentarse otras personas para cubrir la eventualidad de que no se postule nadie con el referido requisito.

6. EL ACCESO A OTRAS PLAZAS: AYUDANTES DOCTORES, ASOCIADOS, SUSTITUTOS Y OTRAS CATEGORÍAS LOSU

La LOSU contempla, como hemos visto, otras modalidades profesoriales de contratación laboral específicas. Hay un elemento común: en ningún caso será exigible acreditación externa.

Nos referimos a continuación a las figuras más relevantes (AYD, AS y SUS), en las que se garantiza el acceso con respeto a los principios de igualdad, mérito y capacidad, con fórmulas de selección marcadas desde la normativa. Las modalidades de profesores/as visitantes, distinguidos y eméritos no requieren de concurso público

Comenzando por el AYD, las universidades podrán contratar bajo esta modalidad a las personas que ostenten el título de doctora o doctor sin necesidad de acreditación.

La selección de todo el profesorado laboral se regula en el art. 86, y se hará, como vimos, mediante concurso público¹¹. Los procedimientos de selección de este personal laboral se realizarán en todo caso a través de convocatorias públicas en las que se garanticen los principios de igualdad, mérito, capacidad, publicidad y concurrencia, así como la posibilidad de recurso ante la propia universidad. Asimismo, la composición de las comisiones de selección garantizará los

¹¹ Al que se dará la necesaria publicidad y cuya convocatoria será comunicada con la suficiente antelación al registro público de concursos de personal docente e investigador del Ministerio de Universidades.

principios de objetividad, imparcialidad, neutralidad, transparencia y cualificación. Las convocatorias “deberán ajustarse a lo establecido en el artículo 65 y el artículo 71.1”, por lo tanto las comisiones de selección estarán integradas por una mayoría de miembros externos a la universidad convocante elegidos por sorteo público entre el conjunto del profesorado y personal investigador de igual o superior categoría a la plaza convocada y dicho sorteo se realizará a partir de una lista cualificada de profesorado y personal investigador elaborada por la universidad, en los términos en los que se desarrolle en la normativa interna.

En cuanto al AS, lo primero que nos interesa es fijar los requisitos para concurrir. En lo que concierne a esta primera cuestión, los contratados serán “especialistas y profesionales de reconocida competencia que acrediten ejercer su actividad principal fuera del ámbito académico universitario”. Obsérvese cómo el texto es parecido al de la LOU, pero el requisito funcionalmente negativo de que la actividad se desarrolle fuera del ámbito académico universitario se ha modificado calificando a esa actividad de “principal”. Los cambios que esto puede determinar los podemos analizar en el terreno de las incompatibilidades.

La selección se hará mediante concurso público, en los términos vistos para los AYD, si bien a diferencia de lo que sucede en aquel caso se realizará mediante la evaluación de los méritos de las personas candidatas por una comisión compuesta por miembros de la universidad. El Ministerio de Universidades insiste en que los criterios deberían tener en cuenta la actividad a realizar (solo docente) y los requisitos exigibles para la contratación (actividad profesional), de manera que no deberían tenerse en cuenta, por ejemplo, méritos de investigación. Bien es cierto que no lo ha puesto por escrito en ninguno de los documentos evacuados.

Finalmente, respecto de la figura del SUS nos centramos en los requisitos para poder concursar y en la selección en sí misma.

En cuanto a lo primero, no hay requisitos para concurrir, ni positivos ni negativos.

La selección del profesorado sustituto se producirá mediante los procedimientos de concurso público aplicables, pudiendo las universidades establecer instrumentos específicos para su gestión y cobertura, incluidas las bolsas de empleo.

En cuanto a los procedimientos de concurso público aplicables, habrá que debatir si los concursos deben tener una mayoría de miembros externos a la universidad. Lo cierto es que la LOSU solo excluye de esta exigencia al profesorado asociado. Dicho lo cual, en el caso de que la respuesta correcta fuera que sí deben tener esa mayoría, no vemos sentido a semejante planteamiento. Al menos parece que quedará libre de esta exigencia la selección mediante bolsas de empleo.

7. EL RÉGIMEN DEL PROFESORADO DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS: DEDICACIÓN Y DISPONIBILIDAD PARA LA DOCENCIA; RETRIBUCIONES; INCOMPATIBILIDADES

En este apartado nos ocuparemos de manera sucesiva de la dedicación y disponibilidad para la docencia; de las retribuciones; y del régimen de incompatibilidades.

7.1. Dedicación y disponibilidad para la docencia

La dedicación del profesorado de los CDU se encuentra regulada en el art. 75 LOSU. Hay figuras que lo son por definición a tiempo completo (AYD), otras que lo son a tiempo parcial (AS), y otras que pueden ser tanto a tiempo completo como parcial (CDU, PPL¹²). Respecto de los SUS conviene efectuar alguna precisión adicional.

El profesorado perteneciente a los CDU tendrá plena capacidad docente e investigadora. Por lo demás, la LOSU está llena de referencias a la función gestora (y coordinadora) del profesorado. El conjunto de las actividades a realizar en el marco de esas funciones determinaría las 1.642 horas de promedio que corresponden a las personas funcionarias y de lo que para nada se excluye al profesorado universitario. Ahora bien, dentro de su jornada de empleo hay una parcela que siempre es objeto de una preocupación singular: las horas contabilizables y contabilizadas propias de la actividad docente.

La LOSU proclama que el profesorado funcionario en régimen de dedicación a tiempo completo tendrá asignada a la actividad docente un máximo de 240 y un mínimo de 120 horas lectivas por curso académico dentro de su jornada laboral anual. El Ministerio de Universidades viene defendiendo que ese mínimo de 120 horas lo son en lo que denomina “horas de tarima”, esto es, horas reales u horas de docencia presencial, de carácter teórico o práctico, en aula, seminario o laboratorio¹³. Habrá pues otros encargos docentes efectuados al profesorado que no tendrán la consideración de “horas lectivas”. Vamos a poner ejemplos: tutorización y dirección de tesis doctorales; tutorización y dirección de trabajos, sean de fin de titulación o se trate de otros trabajos respecto de los que la universidad pueda ofrecer un reconocimiento; tutela académica de prácticas externas; evaluación y tutorización del estudiantado; en particular, participación en tribunales evaluadores de los trabajos de fin de titulación, etc. Si seguimos el razonamiento, el profesorado tendrá que impartir un mínimo de 120 horas lectivas; y, luego, podrá realizar otras actividades docentes.

Convendría que esta manifestación de intenciones quede reflejada en alguna disposición (¿en el prometido Estatuto del PDI? -así lo dice el apartado 4 del art. 75 de la LOSU, pero ya se verá-).

La universidad podrá modificar esta horquilla de entre 120 y 240 horas para:

- a) Corregir las desigualdades entre mujeres y hombres derivadas de las responsabilidades de cuidado de personas dependientes.
- b) Hacerla compatible con el ejercicio de cargos unipersonales de gobierno y con las tareas de responsabilidad en proyectos de interés para la universidad en la forma en que lo determinen los Estatutos.
- c) Permitir las tareas del profesorado que represente los intereses de los empleados públicos.”

¹² El profesorado de los CDU podía acogerse a la posibilidad de emplearse a tiempo parcial bajo las legislaciones anteriores, pero no el profesorado laboral con vinculación permanente, es decir, los contratados doctores. Ahora un PPL sí podrá acogerse a esta posibilidad sin limitación alguna.

¹³ MINISTERIO DE UNIVERSIDADES (2023), pág. 8.

Como se ve, son elementos que permitirán reducir el mínimo o suelo de 120 horas.

Lo que sucede es que la dedicación docente según la LOSU ofrece otras aristas sobre las que se debe reflexionar. Si seguimos el discurso ministerial, si las horas lectivas son exclusivamente las horas de docencia presencial, de carácter teórico o práctico, en aula, seminario o laboratorio, el máximo de la horquilla es también referido a esas actividades. Por lo que al profesorado se le podrá asignar, también, un máximo de 240 “horas lectivas”. Dos cuestiones han de señalarse: (i) parece que se les podrán asignar otras actividades docentes que no sean “horas lectivas” por encima de las clásicas 240 horas; (y ii) que mientras no haya otro pronunciamiento normativo, las universidades tendrán que arreglárselas para determinar cuáles son las horas lectivas máximas de cada persona y, en realidad, también el encargo docente máximo: siguiendo los precedentes normativos, parece que ese máximo podrá reducirse en función de la realización de actividades o la posesión de méritos de investigación y transferencia, de la realización de actividades de gestión, representación y coordinación y, finalmente, de la realización de actividades docentes que no sean exactamente “horas lectivas”.

Termina el art. 75 señalando que los planes de dedicación individual anuales reflejarán las actividades académicas encomendadas y respetarán el desarrollo profesional y la igualdad de oportunidades y de resultados del profesorado funcionario (apartado 3) y que las bases del régimen general de dedicación del personal docente e investigador funcionario se regularán en el Estatuto del personal docente e investigador universitario (apartado 4). Todavía debemos añadir algo en función de la modificación del Reglamento por el que se regulan las enseñanzas oficiales de doctorado mediante el Real Decreto 576/2023, de 4 de julio: “la labor de tutorización de la doctoranda o el doctorando y dirección de tesis deberá ser reconocida como parte de la dedicación docente e investigadora del profesorado”¹⁴.

En cuanto al profesorado laboral, el apartado 4 del art. 77 dice que el régimen de dedicación del personal laboral se ajustará, en todo caso, a los principios previstos en el artículo 75. En particular, el contrato del PPL tendrá derechos y deberes de carácter académico y categorías comparables a los del personal docente e investigador funcionario.

Dicho lo cual, hay particularidades para ciertos colectivos, como los AYD, los AS y los SUS.

Las Profesoras y Profesores Ayudantes Doctores desarrollarán tareas docentes hasta un máximo de 180 horas lectivas por curso académico, de forma que la actividad docente resulte compatible con el desarrollo de tareas de investigación para atender a los requerimientos para su futura acreditación. Me remito a las especulaciones efectuadas respecto del profesorado de los CDU en cuanto al significado de ese máximo de 180 “horas lectivas”.

El profesorado asociado podrá desarrollar tareas docentes hasta un máximo de 120 horas lectivas por curso académico. En ese contexto la dedicación del profesorado asociado es a tiempo parcial, tal y como advierte el inciso c) del artículo 79 de la LOSU. De una parte, como máximo, sus tareas docentes, en horas lectivas por curso académico, son la mitad de las que se pueden

¹⁴ Apartado 4 del artículo 12.

asignar al profesorado a tiempo completo de los CDU. De otra parte, porque la finalidad de su contrato es la de desarrollar tareas docentes, que no podrán incluir el desempeño de funciones estructurales de gestión y coordinación [inciso b) del artículo 79]. Siendo así, y siguiendo el discurso ministerial, insisto en que la actividad de su contrato tampoco podrá extenderse a actividades de investigación.

Dejamos para el final el tratamiento de la dedicación y disponibilidad de los SUS. La actividad docente del profesorado sustituto no podrá superar la asignada a la profesora o profesor sustituidos, tal y como dice el inciso b) del artículo 80 de la LOSU. Este inciso advierte, tal y como vimos más arriba, que la actividad docente del SUS no podrá extenderse a actividades universitarias de otra naturaleza en la universidad de contratación, como las de investigación o el desempeño de funciones estructurales de gestión y coordinación, salvo que tengan directa relación con la actividad docente. Esta declaración normativa da pie a una serie de reflexiones y/o interrogantes: (i) ¿por qué en relación con los SUS se dice de manera expresa que la actividad no puede extenderse a la investigación y no se dice de manera expresa respecto de los AS? (siendo recurrente que desde el discurso ministerial se considere igual a ambos colectivos, la respuesta no puede estar más que en una deficiencia más en la redacción del texto legal) (ii) la excepción en cuanto a la posibilidad de realizar actividades “que tengan directa relación con la actividad docente” se refiere indudablemente a funciones estructurales de gestión y coordinación -habrá que ver luego qué es eso-, pero ¿también se refiere a funciones de investigación? (yo diría que lo correcto es lo primero, porque me parece que la relación de la actividad docente con esas funciones puede ser directa, pero que la relación de la actividad docente con las funciones investigadoras como mucho debería reputarse de indirecta).

Otra cuestión que da pie al menos a la curiosidad es qué sea eso de la actividad docente “lectiva y no lectiva” que comprenderá el contrato del SUS. Parece que se relacionaría con lo visto en los párrafos anteriores y, además, que apuntalaría esta interpretación: hay “horas lectivas” que sustituir, pero también hay otras actividades docentes que sustituir.

Visto lo visto, un SUS al que se contrate para asignarle la actividad docente del profesorado que genere causas objetivas de sustitución será una persona contratada a tiempo parcial, puesto que el tiempo de la jornada que dedica un profesor o una profesora a tiempo completo cubre también las funciones investigadoras, de coordinación y gestión. Esto es así aunque esté sustituyendo completamente la docencia de una persona que tiene asignadas las horas lectivas máximas (240 horas en el caso de un funcionario); luego nos encontraremos con casos en los que el SUS sea contratado únicamente porque la actividad docente de alguien haya sido reducida, tal y como advierte el primer párrafo del apartado 1 del artículo 80. Supongamos el caso del director de un centro al que se le reconoce una reducción de su actividad docente de 90 horas o un representante sindical al que se le reconoce lo propio, en función del crédito sindical: ahí la parcialidad es todavía más clara.

Dicho esto, se plantea si un mismo SUS puede ser contratado para sustituir la actividad docente de dos o más profesores con causa de sustitución. Vamos a suponer que el decano de la Facultad de Derecho sea un profesor de los CDU del área de Derecho financiero y tributario, y se le

reconozcan 90 horas de menor actividad docente; y que la directora del departamento también sea una profesora de los CDU del área de Derecho financiero y tributario, y se le reconozcan 60 horas de menor actividad docente. ¿Es posible contratar a una única persona para impartir 150 horas de actividad docente? El acervo de los contratos de sustitución propios de la normativa laboral general conduciría a una respuesta negativa. Pero la eficacia y la eficiencia de la contratación aconsejan lo contrario, ofreciendo mejores contratos y evitando una multiplicación de efectivos que puede poner en peligro, además, la magnitud porcentual que para el profesorado con contrato laboral temporal marca el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 64 de la LOSU. Añadiría que este contrato de sustitución es una modalidad específica de contratación LOSU, desatendida por cierto por parte de las autoridades reguladoras laboral y de seguridad social, que han dejado a las universidades ante un vacío lleno de dudas y peligros.

7.2. Retribuciones

La LOSU hace referencia a las retribuciones del personal docente e investigador funcionario, con remisión a normativa reglamentaria (art. 76). En esta normativa reglamentaria “se podrán establecer retribuciones adicionales a las anteriores ligadas a méritos individuales por el ejercicio de cada una de las siguientes funciones: actividad docente, actividad investigadora y actividad de transferencia e intercambio del conocimiento e innovación”. La asignación ha de realizarse -dice la LOSU- previa valoración por la ANECA, pero no solo para los sexenios de investigación/transferencia, sino también para la actividad docente¹⁵. Se añade que la ANECA podrá acordar con las agencias de calidad autonómicas, mediante convenio, el desarrollo de la evaluación de dichos méritos individuales e igualmente se advierte la necesidad de acordar criterios mínimos comunes para favorecer el reconocimiento de las valoraciones realizadas por las agencias de calidad autonómicas para determinar los complementos retributivos del profesorado laboral que acceda a los CDU.

El apartado 3 de dicho precepto sigue reconociendo que las CCAA podrán establecer retribuciones adicionales ligadas a méritos individuales “por el ejercicio de las mismas funciones que se señalan en el apartado 2”, lo que excluye la actividad de gestión, tal y como hemos visto más arriba. Estos complementos retributivos autonómicos se asignarán por el Consejo Social, a propuesta del Consejo de Gobierno, dentro de los límites que para este fin fijen las CCAA y mediante un procedimiento transparente.

Finalmente, hay un apartado 4 según el cual “las universidades podrán establecer retribuciones adicionales ligadas a méritos individuales, mediante procedimientos negociados con la parte social y transparentes”. Este críptico apartado, según el Ministerio, contiene una previsión de futuro relacionada con ese mito moderno que representa el llamado sexenio de docencia.

¹⁵ En el régimen previo a la LOSU la asignación de tramos por la actividad docente se ha realizado por las universidades, a pesar de que la LOU, en su artículo 69, previera exactamente lo mismo. Nunca se desarrolló reglamentariamente. ¿Habrá alguna modificación cara al futuro? No lo parece.

Las retribuciones del profesorado laboral se encuentran entre el apartado 5 del art. 77 y el art. 87 LOSU.

Según el apartado 5 del art. 77 LOSU “El personal docente e investigador laboral tendrá derecho a negociar sus condiciones retributivas con la universidad, quedando fijadas en los convenios y acuerdos específicos que se alcancen”. Igualmente, el profesorado laboral tendrá derecho a tomar parte en las convocatorias que las CCAA establezcan para fijar retribuciones adicionales ligadas a méritos individuales por el ejercicio de actividades docentes, investigadoras, de transferencia del conocimiento, innovación o gestión. Sorprende la referencia a la “gestión”, en contraste con lo visto para funcionarios.

El artículo 87 repite algunas cosas, en los apartados 1 y 2:

“1. El régimen retributivo del personal docente e investigador laboral en las universidades públicas se determinará conforme a la normativa a la que se hace referencia en el artículo 77.2 y, en todo caso, en el marco de la legislación autonómica que le sea de aplicación y mediante negociación colectiva.

2. Las Comunidades Autónomas podrán establecer retribuciones adicionales ligadas a méritos individuales por el ejercicio de cada una de las siguientes funciones: actividad docente, actividad investigadora, actividad de transferencia e intercambio del conocimiento e innovación y actividad de gestión.

Los complementos retributivos a que se refiere este apartado se asignarán singular y personalmente, por el Consejo Social, a propuesta del Consejo de Gobierno, mediante un procedimiento transparente.”

Lo más interesante es, sin duda, la referencia a la legislación autonómica.

El apartado 3 dice lo siguiente:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, el Gobierno podrá establecer programas de incentivos para el personal docente e investigador laboral para el ejercicio de las mismas funciones a que se hace referencia en el apartado 2.

Los incentivos a que se hace referencia en este apartado se asignarán, singular y personalmente, mediante un procedimiento transparente.”

El Gobierno no puede ser otro que el del Estado, por lo que parece que este apartado trata de extender al profesorado laboral el régimen de los sexenios y quinquenios.

Finalmente, el apartado 4 dice que las universidades podrán establecer retribuciones adicionales ligadas a méritos individuales, mediante procedimientos negociados con la parte social y transparentes, al igual que en el caso del profesorado funcionario.

7.3. Incompatibilidades

El régimen de incompatibilidades sería inicialmente regulado por el EBEP y demás normativa general, con algunas especialidades, a saber:

- En el artículo 75, para los CDU, se dice que la dedicación será, en todo caso, compatible con la realización de trabajos científicos, tecnológicos, humanísticos o artísticos en los términos del artículo 60. Y lo mismo sucede con el profesorado laboral.
- En la disposición adicional novena (funciones de tutoría en las universidades no presenciales), se dice que el profesorado de universidades públicas podrá realizar funciones de tutoría en universidades no presenciales, públicas o parcialmente financiadas por las CCAA, y que operen con precios públicos.

Habrà que ver si la normativa que dé desarrollo o continuidad a la LOSU es algo más generosa que la actualmente vigente y que somete al profesorado universitario a tiempo completo a una incomprensible restricción, como si las condiciones de empleo y/o retributivas del profesorado universitario fueran especialmente favorables a este colectivo en comparación con los de otros empleados públicos de nivel similar¹⁶.

Esta sería la perspectiva del profesorado universitario que pretende realizar actividades adicionales. Pero la otra cuestión fundamental a resolver es la del empleado público en una actividad principal diferente de la profesoral que pretende realizar esta última como segunda actividad.

Al respecto se ha modificado, en función de la final primera de la LOSU, la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de Incompatibilidades del personal al servicio de las Administraciones Públicas, en orden a autorizarse la compatibilidad para el desempeño de un puesto de trabajo en la esfera docente como Profesor universitario asociado en régimen de dedicación no superior a la de tiempo parcial, aunque el contrato sea indefinido.

Sin embargo, no figura declaración de compatibilidad para el desempeño de un puesto de trabajo como profesor sustituto cuya primera actividad sea en el sector público.

No poder contratar profesorado sustituto entre las personas empleadas públicas supone un problema de incalculable recorrido para las universidades, dado que en determinados ámbitos los candidatos naturales son precisamente empleados públicos.

La oficina de conflicto de intereses de la Secretaría de Estado de Función Pública, del Ministerio de Hacienda y Función Pública, se ha pronunciado en sentido contrario a la compatibilidad a consulta de una universidad, partiendo de una interpretación de la norma prohibitiva, que no puede ser extensiva. Sorprende no obstante el último párrafo de la contestación, según el cual:

¹⁶ Me refiero al art. 15 del Real Decreto 598/1985, de 30 de abril, sobre incompatibilidades del personal al servicio de la Administración del Estado, de la Seguridad Social y de los Entes, Organismos y Empresas dependientes (BOE núm. 107, de 4 de mayo), según el cual el personal docente universitario con dedicación a tiempo completo no podrá ser autorizado para la realización de otras actividades en el sector público o privado, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos once de la Ley de Reforma Universitaria y diecinueve de la Ley 53/1984.

“Por último, se indica que esta Oficina únicamente admite la figura del profesor sustituto interino como equiparable a la de profesor asociado del señalado artículo 4.1 de la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, cuando aquél haya sido contratado para cubrir la docencia en una plaza de Profesor Asociado a tiempo parcial.”

Si acertamos a entender lo que se dice, parece que admitirían la contratación de SUS para sustituir la docencia de un AS (que, por ejemplo, se encuentre de baja médica de larga duración). Esa declaración es incomprensible, por incoherente con el planteamiento base: si la norma prohibitiva es así de taxativa, no puede excepcionarse.

Otra cosa será lo que puedan decir las CCAA, a las que se pide auxilio por dos razones. Primero, porque son las administraciones que tutelan sobre todo financieramente a todas las universidades públicas, con excepción de algunas como la UNED y la Universidad Menéndez y Pelayo. Y segundo, porque son precisamente las CCAA las llamadas mayoritariamente a reconocer la compatibilidad de empleados públicos que pueden incorporarse a las universidades públicas como SUS, en particular en sectores como la educación o la asistencia sanitaria. Con anterioridad a la LOSU muchas universidades públicas contrataban sustitutos, sobre la base de normativa autonómica y el ET, y las CCAA facilitaban esa compatibilidad.

Por lo demás, como dice Ballester Laguna, queda la opción de la declaración de compatibilidad por razón de interés público, bien por el consejo de ministros, bien por los órganos autonómicos equivalentes¹⁷.

Volviendo al significado de la introducción del adjetivo que califica de principal a la actividad realizada fuera del ámbito académico universitario que permite ser contratado como profesor asociado, se plantea si una misma persona puede ser profesor asociado en más de una universidad pública. A mi modo de ver, esto no puede ser: la ley de incompatibilidades habla de una segunda actividad, que no debería ser análoga a la primera; y que, además, podría ser objeto de incompatibilidad funcional.

8. PROFESORADO CORRESPONDIENTE A LOS ÁMBITOS DE SALUD HUMANA

Siguiendo el esquema actual aparecen dos fórmulas a considerar (i) Personal de los CDU que ocupe plaza vinculada a servicios asistenciales y de salud pública de instituciones sanitarias (y ii) profesorado asociado “cuya plaza y nombramiento traigan causa del artículo ciento cinco.2 de la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad” (LGS).

El personal que ocupa plaza vinculada aparece regulado en el art. 70 LOSU. El texto es el siguiente, remitiendo básicamente a otras disposiciones:

“1. El personal de los cuerpos docentes universitarios que ocupe una plaza vinculada a los servicios asistenciales y de salud pública de instituciones sanitarias, en áreas de conocimiento de carácter clínico asistencial y de salud pública, de acuerdo con lo establecido en el artículo ciento cinco de la

¹⁷ BALLESTER LAGUNA (2023). De conformidad con lo previsto en el artículo 3.1 de la Ley 53/1984.

Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad, se registrá por lo establecido en este artículo y los demás de esta Ley que le sean de aplicación. Dicha plaza se considerará, a todos los efectos, como un solo puesto de trabajo.

2. En atención a las peculiaridades de estas plazas se registrán también en lo que les sea de aplicación, por la Ley 14/1986, de 25 de abril, y demás legislación sanitaria, así como por las normas que el Gobierno, mediante real decreto, a propuesta conjunta de las personas titulares de los Ministerios de Sanidad y de Universidades y, en su caso, de Defensa, establezca en relación con este personal funcionario. En particular, en estas normas se determinará el ejercicio de las competencias sobre situaciones administrativas y se concretará el régimen disciplinario de este personal. Independientemente de lo anterior y, a iniciativa conjunta de las Ministras o Ministros indicados previamente y a propuesta del Ministro o Ministra de Hacienda y Función Pública, se establecerá el sistema de retribuciones aplicable al mencionado personal.”

Los apartados 1 y 2 del art. 105 de la LGS se refieren a la vinculación de plazas asistenciales y de salud pública de la institución sanitaria, que podrá ser con cualquiera de las modalidades de profesorado universitario.

El apartado 2 de dicha ley se refiere a la tradicional vinculación del profesorado de los CDU y la regulación es la siguiente:

“En el caso del profesorado de los cuerpos docentes universitarios, las plazas vinculadas se proveerán por concurso entre quienes hayan sido seleccionados en los concursos de acceso a los correspondientes cuerpos docentes universitarios, conforme a las normas que les son propias.

Quienes participen en los procesos de acreditación nacional, previos a los mencionados concursos, además de reunir los requisitos exigidos en las indicadas normas, acreditarán estar en posesión del título que habilite para el ejercicio de la profesión sanitaria que proceda y, en su caso, de Especialista en Ciencias de la Salud, además de cumplir las exigencias en cuanto a su cualificación determinada reglamentariamente.

El título de especialista en Ciencias de la Salud será imprescindible en el caso de las personas con la titulación universitaria en Medicina. Asimismo, las comisiones deberán valorar los méritos e historial académico e investigador y los propios de la labor asistencial de los candidatos y candidatas, en la forma que reglamentariamente se establezca.

En las comisiones que resuelvan los mencionados concursos de acceso, dos de sus miembros serán elegidos por sorteo público por la institución sanitaria correspondiente. Estas comisiones deberán valorar la actividad asistencial de los candidatos y candidatas de la forma que reglamentariamente se determine.”

El profesorado asociado de ciencias de la salud aparece mencionado de manera tangencial en el art. 79 LOSU. Lo hace excepcionando el régimen de dedicación básico máximo del profesorado asociado (120 horas lectivas por curso académico). Según el inciso e) del art. 79 LOSU:

“La dedicación establecida en el apartado b) no será de aplicación respecto del profesorado asociado cuya plaza y nombramiento traigan causa del artículo ciento cinco.2 de la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad.”

Da pie, además, a excepcionar el carácter indefinido de los contratos básicos de profesorado asociado cuando dice que las peculiaridades de duración de sus contratos se regularán por las autoridades competentes. En el documento “Contenidos principales de la gobernanza y la carrera académica en la Ley Orgánica del Sistema Universitario” se deja muy claro el carácter temporal de estos contratos¹⁸.

La regulación contenida en la LGS se encuentra en el apartado 3 del art. 105, en la redacción dada por la final segunda LOSU:

“El profesorado asociado se registrará por las normas propias de los Profesores/a Asociados/as de la universidad, a excepción de la dedicación horaria, con las peculiaridades que reglamentariamente se establezcan en cuanto al régimen temporal de sus contratos. Además de reunir los requisitos exigidos en las indicadas normas, cumplirán las exigencias en cuanto a su cualificación determinada reglamentariamente. Asimismo, en el caso de las personas que posean la titulación que habilite para el ejercicio de la profesión médica, acreditarán estar en posesión del título de Especialista en Ciencias de la Salud.”

9. ENTRADA EN VIGOR Y RÉGIMEN TRANSITORIO

La entrada en vigor de la LOSU se produce a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, en definitiva, el día 12 de abril de 2023.

No obstante, determinados elementos ofrecen una cierta transitoriedad.

9.1. Las relaciones de empleo que traen causa de normativa anterior a la LOSU

La disposición transitoria quinta de la LOSU (adaptación de determinadas figuras vigentes de personal docente e investigador laboral) es la clave de esta cuestión.

Según el apartado 1, el personal docente e investigador con contrato de carácter temporal (fundamentalmente AS, AY, AYD) a la entrada en vigor de esta Ley permanecerá en su misma situación hasta la extinción del contrato y continuará siéndole de aplicación las normas específicas que correspondan a cada una de las modalidades contractuales vigentes en el momento en que se concertó su contrato de trabajo.

El contrato de los asociados se mantiene hasta que se extinga; parecería que sin posibilidad de renovar. Obsérvese que si esto fuera así, dado que los contratos tenían una duración máxima de un año, poco a poco irían desapareciendo. El Ministerio vincula la posibilidad de renovaciones al proceso de estabilización al que luego nos referimos -transitoria séptima-, de igual manera que no se plantea problemas con los casos de contratos de ayudantes que renuevan año a año (lo que en cierto modo puede extenderse a AYD).

¹⁸ MINISTERIO DE UNIVERSIDADES (2023), pág. 15.

Respecto del profesorado visitante -dice la transitoria-, la duración del contrato no podrá superar los dos años desde la entrada en vigor de esta Ley.

El apartado 2 de la transitoria quinta permite a los profesores y profesoras que, a la entrada en vigor de la LOSU, estén contratados como Ayudantes Doctores/as y que, al finalizar su contrato, no hayan obtenido la acreditación para la figura de Profesor o Profesora Permanente Laboral, se les prorrogue su contrato un año adicional. Debe entenderse que se prorroga el contrato existente, esto es, en las condiciones suscritas. Obsérvese que, a contrario, si tuviera la acreditación para PPL no se podría efectuar esa prórroga; ahora bien, ¿cómo va a tenerla de momento si el procedimiento no se ha puesto en marcha? Lo que podrá ocurrir es que haya AYD LOU con contratos próximos a su duración máxima que podrán poseer la acreditación a COD: literalmente a estos también se les podría prorrogar el contrato, puesto que tienen una acreditación que sirve para presentarse a una plaza de PPL, pero no es la acreditación de PPL.

La transitoria se refiere también al personal estable en figuras que pudiéramos llamar en extinción. Así, en el apartado 4 se dice que los profesores y profesoras que, a la entrada en vigor de esta Ley, dispongan de un contrato de Profesor/a Contratado/a Doctor/a mantendrán los derechos y deberes recogidos en el contrato mencionado. Previa solicitud, los Profesores/as Contratados/as Doctores/as podrán integrarse en la modalidad de Profesores/as Permanentes Laborales, en las mismas plazas que ocupen, y computándose como fecha de ingreso la que tuvieran en la modalidad de origen. Según el apartado 6 quienes a la entrada en vigor de esta Ley estén contratados como Profesoras y Profesores Colaboradores (COL) con arreglo a la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, podrán continuar en el desempeño de sus funciones docentes e investigadoras de acuerdo con lo previsto en su contrato.

Las referencias a los profesores funcionarios de escuela universitaria no se encuentran en una transitoria, sino en la adicional décima primera.

Se regula, como ya se hacía, la integración de los Catedráticos/as de Escuela Universitaria, que podrán integrarse en el Cuerpo de Profesores/as Titulares de Universidad en las mismas plazas que ocupen, y el mantenimiento de su relación si no lo hacen. Igualmente se regula la posibilidad de que soliciten la acreditación para Catedrático de Universidad (antes debían integrarse primero como profesores titulares). Igualmente, los Profesores y Profesoras Titulares de Escuela Universitaria (TEU) permanecerán en su situación actual, manteniendo todos sus derechos y conservando su plena capacidad docente y, en su caso, investigadora, de transferencia e intercambio del conocimiento e innovación.

9.2. La transición del profesorado asociado a contratos estables

La transitoria séptima regula lo que llama el “Proceso de estabilización de plazas de Profesoras y Profesores Asociadas/os de las universidades públicas” y la octava los “Mecanismos de adaptación para determinadas figuras de personal docente e investigador de las universidades públicas”. Esta última transitoria iría algo más allá de la “transición del profesorado asociado a contratos estables”, pero no deja de tener en sus objetivos a este colectivo.

La transitoria séptima dice lo siguiente:

“1. Antes del 31 de diciembre de 2024 y conforme a lo establecido por la Ley 20/2021, de 28 de diciembre, las universidades públicas deberán articular procesos de estabilización de las plazas de Profesoras y Profesores Asociadas/os, de acuerdo con las condiciones profesionales y de dedicación docente previstas en el artículo 79.b). El sistema de selección en estos procesos será el de concurso garantizando los principios de igualdad, mérito, capacidad, publicidad y concurrencia, con las particularidades del artículo 86.2. Estas plazas no computarán en la tasa de reposición de efectivos.

De la resolución de estos procesos no podrá resultar, en ningún caso, incremento de efectivos.

2. Los contratos de Profesoras y Profesores Asociadas/os vigentes a la entrada en vigor de esta Ley, podrán renovarse en las mismas condiciones y con la misma dedicación docente hasta que las plazas estén incluidas en un proceso de estabilización de los previstos en la Ley 20/2021 de 28 de diciembre, y en cualquier caso antes del 31 de diciembre de 2024.

3. En el plazo establecido en el apartado anterior, y para el supuesto de plazas de Profesorado Asociado con una dedicación docente superior a la prevista en el citado artículo 79.b), las universidades públicas podrán articular procesos de estabilización de estas plazas a través de actuaciones específicas que favorezcan el paso de Profesorado Asociado con título de Doctor/a a la figura de Profesorado Ayudante Doctor/a.”

Y a continuación se reproduce el contenido de la transitoria octava:

“En función de la implementación del plan de incremento del gasto público en educación para el periodo previsto en el artículo 155.2 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, las universidades que tengan más de un 20 por ciento de su plantilla docente, computada en efectivos, con contratos laborales de Profesores y Profesoras Sustitutos/as, de Profesores y Profesoras Visitantes, Profesores y Profesoras Distinguidos/as y de Profesores y Profesoras Asociados/as, excluyendo al profesorado asociado de Ciencias de la Salud, implantarán los siguientes mecanismos de adaptación:

a) Establecerán como mérito preferente, en los concursos de acceso a las plazas de Ayudante Doctor o figuras equivalentes de la normativa autonómica, haber desempeñado en la fecha de la publicación de la convocatoria actividades docentes en universidades públicas españolas durante al menos cinco cursos académicos de los últimos siete años a través de los contratos de profesorado asociado u otros contratos de duración igual o inferior a un año previstos en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre. Estas universidades determinarán el número de plazas sometidas a este régimen y las vincularán a los departamentos y centros que superen dicho porcentaje.

b) Utilizarán la modalidad de contrato predoctoral para docentes no doctores que hayan estado vinculados a la universidad al menos cinco cursos académicos de los últimos siete años a través de los contratos de profesorado asociado u otros contratos de duración igual o inferior a un año previstos en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre.

c) Establecerán un programa de promoción interna a Profesorado Permanente Laboral o figuras equivalentes de la normativa autonómica para quienes, estando contratados con carácter indefinido y cuenten con la acreditación, hayan desempeñado en la fecha de la publicación de la convocatoria actividades docentes en universidades públicas españolas durante al me-

nos cinco cursos académicos de los últimos siete años a través de los contratos de profesorado asociado u otros contratos de duración igual o inferior a un año previstos en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre. Estas plazas de promoción no computarán a efectos de tasa de reposición.”

El objetivo declarado del Ministerio de Universidades es separar a los asociados que pretendan seguir con su actividad docente como segunda actividad de los que pretendan integrarse plenamente en las actividades académicas, incluida la investigación. Al primer fin responde el apartado 1 de la transitoria séptima y al segundo fin el apartado 3.

Antes de entrar en sus contenidos, obsérvese que de acuerdo con el apartado 4 de la disposición transitoria quinta se invocaba la Ley 20/2021; y la transitoria séptima sigue hablando de esa Ley 20/2021. Dado que desde el Ministerio con competencias en Función pública se había indicado a las universidades que las plazas de AYD o AS eran esencialmente temporales y, por lo tanto, no se beneficiaban de la Ley 20/2021 -igual que no se beneficiaron de las anteriores tasas de estabilización incorporadas en 2017-, la pregunta que nos formulamos es si estamos ante una ampliación de los supuestos de la Ley 20/2021, quizá relacionada con las tasas adicionales de estabilización a las que se refiere la LPGE de 2023. Si fuera así, se plantean muchas dudas acerca de los requisitos que deben cumplir las plazas incluidas en este proceso de estabilización. En cualquier caso, estas plazas no computarán en la tasa de reposición de efectivos, lo que no es ninguna novedad, pues tampoco lo hacen las convocatorias ordinarias de profesorado asociado que se vayan generando a través del tiempo. Y tampoco la forma de acceder a las plazas de AS (concurso de méritos) supone ninguna novedad.

Volviendo a los contenidos de la transitoria séptima, lo primero que se dispone es el proceso de estabilización, conducente a la generación de una plantilla de AS con contrato indefinido. Proceso que debe estar articulado a finales de 2024, en las condiciones señaladas en el apartado correspondiente. A simple vista, no parece suponer mucho más que un proceso de gran convocatoria de plazas. El tono del apartado es imperativo (“deberán”).

El apartado 3, por el contrario, establece una acción potestativa de las universidades: articular procesos de estabilización de estas plazas a través de actuaciones específicas que favorezcan el paso de AS con título de Doctor/a a la figura de AYD, si bien solo para “para el supuesto de plazas de Profesorado Asociado con una dedicación docente superior a la prevista en el citado artículo 79.b)”. Esto es evidentemente un brindis al sol, puesto que la Universidad tiene la potestad de convocar otras plazas de manera adicional. No se necesita autorización legal para ello, sino financiación suficiente. Y el *deadline* del 31 de diciembre de 2024 carece de sentido, al ser una medida potestativa. Otra cosa es que se procure financiación desde el Estado y se condicione a lo que el Estado determine.

Con esto finalizaría la transitoria séptima y comenzaría la octava, con una serie de acciones condicionadas (i) a un programa de incremento de gasto (y ii) a que se trate de “universidades que tengan más de un 20 por ciento de su plantilla docente, computada en efectivos, con contratos laborales de Profesores y Profesoras Sustitutos/as, de Profesores y Profesoras Visitantes, Profesores y Profesoras Distinguidos/as y de Profesores y Profesoras Asociados/as, excluyendo al pro-

fesorado asociado de Ciencias de la Salud”. Si se dan estas condiciones, el tono deja de ser el potestativo del apartado 3 de la transitoria séptima y pasa a ser imperativo: “implantarán los siguientes mecanismos de adaptación”. Se trata de una serie de acciones para las que ya no opera el plazo límite de finales de 2024, sin que esté muy claro en qué tiempo debe estructurarse. Obsérvese que alguno de estos mecanismos se reserva a AS con contrato indefinido, por lo que habrá que esperar, al menos, a 2025 o refieren unos requisitos, como es la obtención de la acreditación a PPL, cuyos procedimientos de obtención aún no existen.

La transitoria octava plantea mecanismos diferentes en función de las características de las personas beneficiarias, con algo de desorden: (i) no doctores (ii) doctores (y iii) doctores con acreditación a PPL. Hay acciones absolutas, como la del inciso a), e incluso la del inciso c) y acciones relativas, como la del inciso b), relativa en el sentido de que la potencial obligación podría cubrirse utilizando una vez la modalidad de contrato predoctoral.

Son notables las dudas que pueden albergar estos mecanismos. Por ejemplo, respecto del inciso a), ¿qué se hace cuándo hay dos circunstancias que de manera simultánea son “mérito preferente”? ¿cuál es más preferente? Más abajo comentaremos de manera sucinta los problemas que genera la inclusión de méritos descritos como preferentes.

9.3. La mejora de posición de determinados empleados con base en el régimen transitorio

Es habitual que la legislación universitaria facilite la promoción de quienes se encuentran en una relación de empleo que, en términos generales, haya sido declarada a extinguir. Pasó con la LOU/LOMLOU¹⁹ respecto de los TEU y respecto de los COL. Pues bien, la LOSU mantiene aquellas expectativas, teniendo en cuenta que sigue habiendo TEU y COL.

Respecto de los TEU, el apartado segundo de la adicional décima dice lo siguiente:

“Los Profesores y Profesoras Titulares de Escuela Universitaria que, a la entrada en vigor de esta ley orgánica, posean el título de doctor o doctora o lo obtengan posteriormente, y se acrediten específicamente en el marco de lo previsto por el artículo 69, accederán directamente al Cuerpo de Profesores/as Titulares de Universidad, en sus propias plazas.”

Asimismo, -dice el apartado 7 de la transitoria quinta- quienes estén contratados/as como Colaboradores/as con carácter indefinido, posean el título de doctor/a o lo obtengan tras la entrada en vigor de esta Ley y reciban la evaluación positiva a que se refiere el artículo 82.a), accederán directamente a la figura de Profesora o Profesor Permanente Laboral, en sus propias plazas.

El acceso en sus propias plazas por definición supone que ni es necesario ofertar la plaza ni por supuesto convocar concurso, no afectando para nada a la tasa de reposición.

En el paso de la LOU a la LOSU hay una categoría que queda propiamente sin continuidad: la del COD. Pues bien, aparte de que, como ya hemos visto, puedan transformar su plaza en una de

¹⁹ LOMLOU; así conocíamos a la muy importante Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades.

PPL, la LOSU se preocupa de la posible entrada de los antiguos COD en el cuerpo de profesores titulares. A tal fin, el apartado 5 de la transitoria quinta dice que las universidades públicas promoverán concursos a plazas de Profesores/as Titulares de Universidad para el acceso de los Profesores/as Contratado/as Doctor/as que hayan conseguido la correspondiente acreditación a Profesor/a Titular de Universidad. No se indica en ningún sitio que esto no afecta a la tasa de reposición y el Ministerio ha venido a confirmar esta idea. En caso de que la Universidad tenga dificultades con su tasa de reposición parece que la oferta de estas plazas sería preferente sobre otras acciones.

Lo que se dice respecto de los COD se extiende a una modalidad que se ha desarrollado mucho a lo largo de estos años: la modalidad de COD interino. Pues bien, tanto el apartado 4 como el 5 de la transitoria quinta se refieren a ello. Las universidades promoverán procesos de estabilización a la figura de Profesor/a Permanente Laboral para todas aquellas plazas de Profesor/a Contratado/a Doctor/a interino/a en los términos de la Ley 20/2021, de 28 de diciembre, de medidas urgentes para la reducción de la temporalidad en el empleo público. Añade el apartado 5 a lo visto respecto de los COD ordinarios que “Esta misma disposición será aplicable a los Profesores/as Contratados/as Doctores/as interinos/as.” La relación con la Ley 20/2021 puede hacer pensar en que esta acción no afecta a la tasa de reposición.

Para terminar, nos hacemos eco del contenido de la Nota emitida por el Ministerio de Universidades al respecto de la siguiente cuestión que se le planteó: ¿La disposición transitoria quinta, apartado cuarto, ha de entenderse como que la estabilización de los profesores contratados doctores interinos a la que están obligadas las universidades se hará sin computar en tasa de reposición?

El Ministerio hace referencia al artículo 20. Dos. 4 de la LPGE 2023, que señala que:

“Cada Administración podrá autorizar, con carácter extraordinario, una tasa específica que sea necesaria para dar cumplimiento del objetivo previsto en la Ley 20/2021, de 28 de diciembre, de medidas urgentes para la reducción de la temporalidad en el empleo público, de que la temporalidad en el empleo público no supere el 8 por ciento de las plazas de naturaleza estructural en cada uno de sus ámbitos, siempre que venga justificado de acuerdo con el instrumento de planificación plurianual con que deberá contar.”

Por tanto, al contar con esta tasa específica, se confirma que las plazas destinadas a la estabilización de COD interinos no computan a efectos de la tasa de reposición ordinaria, siempre que venga justificado de acuerdo con el instrumento de planificación plurianual con que deberá contar.

9.4. Las convocatorias de plazas de profesorado desde la entrada en vigor de la LOSU hasta el día 31 de diciembre de 2023. ¿Y las convocadas antes de la entrada en vigor?

En el Senado se incorpora una transitoria décima primera, denominada “Concursos para la cobertura de plazas de personal docente e investigador”. El texto es el siguiente:

“Las convocatorias para la cobertura de plazas de personal docente e investigador oficialmente publicadas antes del 31 de diciembre de 2023, podrán registrarse por la normativa vigente antes de la entrada en vigor de esta Ley.”

En opinión del Ministerio de Universidades solo el régimen de las convocatorias es el que resulta aplazado. Dicho de otro modo, a partir de la entrada en vigor de la LOSU -12 de abril-, las plazas con vinculación permanente no podrán ser LOU sino LOSU (serán de PPL y no de COD), pero en cuanto a la composición de las comisiones y celebración de los concursos se aplicaría la normativa anterior hasta el día 31 de diciembre. En cuanto a otras figuras, las plazas de AYD convocadas a partir de la entrada en vigor de la LOSU no preverán una dedicación mayor a 180 horas lectivas (pero las reglas de los concursos serán las de la LOU hasta fin de año); en cuanto a las plazas de AS, no podrán ser con mayor dedicación que 120 horas y son contratos indefinidos, si bien las reglas de los concursos en este caso no tienen por qué cambiar mucho. Igualmente, las plazas para cubrir bajas necesariamente serán de SUS, una vez que entre en vigor la LOSU.

Obsérvese que se dice que “podrán registrarse”, por lo que parece que la Universidad tendrá la facultad de anticipar convocatorias LOSU si lo estima conveniente.

Más problemática es la situación de las convocatorias de plazas de profesorado publicadas con anterioridad a ese día 12 de abril, pero cuyos contratos se inician ya a partir de ese día 12 de abril. Desde el Ministerio se pone como ejemplo la dedicación del AYD y se considera que si el contrato se inicia vigente la LOSU la dedicación será la que determina la LOSU (180 horas lectivas como máximo). Lo hace sobre la base de una lectura literal del apartado 1 de la transitoria quinta, según el cual, como se vio el PDI con contrato de carácter temporal a la entrada en vigor de esta ley orgánica permanecerá en su misma situación hasta la extinción del contrato y continuarán siéndole de aplicación las normas específicas que correspondan a cada una de las modalidades contractuales vigentes en el momento en que se concertó su contrato de trabajo.

La falta de seguridad jurídica que esto supone es enorme. Las universidades convocaron plazas con anterioridad a entrada en vigor de esta ley y lo hicieron con la confianza en que al contrato se le debía aplicar lo que señalaba la convocatoria, amparada en la legislación que estaba vigente en ese momento. Por la misma regla de tres resultará que convocatorias efectuadas con base en la legislación anterior para contratar profesorado asociado temporal pueden generar numerosos contratos indefinidos, cuando se han celebrado los contratos y lo han sido como contratos temporales. Si se pretendió ofrecer esa retroactividad, se tenía que haber expuesto con claridad y, desde luego, no se hizo.

9.5. Las acreditaciones

Respecto de las acreditaciones, el régimen transitorio debe determinar qué eficacia tienen las acreditaciones vigentes que se posean o que se puedan obtener mientras no se adapten las acreditaciones a la LOSU y, además, determinar precisamente la adaptación de las nuevas acreditaciones.

La transitoria tercera habla de la adaptación de las acreditaciones vigentes y se centra en las de las figuras que presentan cambios radicales: los AYD y los COD.

La acreditación vigente de Profesor/a Ayudante Doctor/a o de la figura equivalente en la normativa autonómica, se considerará como un mérito preferente, durante los cuatro años posteriores a la aprobación de esta Ley, a efectos del acceso a la figura de Profesor/a Ayudante Doctor/a. La cuestión del mérito preferente es objeto de debate y parece que no debe tomarse como criterio absoluto, bastando con otorgarle una valoración relevante en el proceso de selección.

No se entiende bien cómo se relaciona la transitoria tercera con la transitoria decima primera. De una parte, la consideración de mérito preferente se aplica desde el día 12 de abril de 2023 hasta el 11 de abril de 2027, suponemos que a las convocatorias publicadas en ese periodo; de otra parte, hasta 31 de diciembre de 2023 se pueden efectuar convocatorias que se rijan por la normativa vigente antes de la entrada en vigor de la LOSU. Si la normativa anterior es la que rige los concursos, afecta a la composición de las comisiones de selección; ¿pero afecta también a los requisitos para la admisión al concurso -acreditación- o al mérito preferente que supone haber obtenido la acreditación? Obsérvese que estos dos últimos elementos a la vez son imposibles. Si tengo que dar una opinión, la daré: creo que en las convocatorias de AYD posteriores a la entrada en vigor de la LOSU han de ser admitidos al concurso todas las personas que poseen el grado de doctor y también que ha de aplicarse la regla del mérito preferente de la acreditación.

La acreditación vigente de Profesor/a Contratado/a Doctor/a o de la figura equivalente en la normativa autonómica, será válida para la figura de Profesor/a Permanente Laboral. En cualquier caso, el procedimiento de acreditación para la figura de Profesor/a Contratado/a Doctor/a continuará siendo aplicable “hasta que se haga efectivo lo dispuesto en el artículo 85, así como lo dispuesto en la disposición transitoria cuarta”.

El artículo 85, recuérdese, regula la acreditación para plazas de PPL. La disposición transitoria cuarta previene que la ANECA y las agencias de calidad autonómicas dispondrán de un periodo de un año desde la entrada en vigor de la LOSU para adaptar los criterios de la acreditación a Profesor/a Titular de Universidad y a la figura de Profesor/a Permanente Laboral, a la duración de la etapa inicial de la carrera académica que establece la LOSU. En el plazo de un año desde la entrada en vigor de la LOSU, la ANECA acordará con las agencias de calidad de las CCAA los convenios a que se refiere el artículo 69.1, que, recuérdese, los son que acordará ANECA con las agencias de calidad de las CCAA a los efectos de la evaluación de los méritos y competencias para la acreditación a los cuerpos docentes universitarios.

Además de estas cuestiones, encontramos varias referencias adicionales a las acreditaciones, a saber:

- En el apartado 2 de la adicional decima primera se dice que para la acreditación a Titulares de Universidad de los Profesores/as Titulares de Escuela Universitaria se valorará particularmente la docencia, así como la investigación y, en su caso, la gestión.

- En el apartado 3 de la transitoria quinta se dice que “Quienes a la entrada en vigor de esta Ley dispongan de una acreditación para Profesor/a Titular de Universidad o hubieran iniciado el trámite para su obtención o estén contratados como Profesor/a Ayudante Doctor/a, Profesor/a Colaborador/a o Profesor/a Contratado/a Doctor/a, no tendrán que acreditar el requisito de estancias de movilidad en universidades y/o centros de investigación al que se refieren los artículos 69 y 85. Esta misma disposición será de aplicación a los Profesores/as Contratados/as Doctores/as interinos/as, así como a otros contratados temporales con acreditación para estas figuras.” El requisito de estancias está previsto tanto para la acreditación de TU como para PPL, pero no es un requisito adicional para ser admitido a los concursos. En ese sentido, el que ya posee la acreditación no tiene que preocuparse por este requisito. Se plantea si quien a la fecha de entrada en vigor de la LOSU era Asociado, acreditado a COD pero no a TU -incluso iniciando su contrato como COD el día de entrada en vigor de la LOSU-, debe preocuparse por este requisito. Por supuesto, si ya ha solicitado la acreditación a titular no queda afectado, cosa que se dice en la transitoria. Pero incluso si no la ha solicitado, ¿será exigible mientras no se adapten los procedimientos de acreditación a la LOSU?; yo diría que tampoco. En cualquier caso, “Esta misma disposición será de aplicación a los Profesores/as Contratados/as Doctores/as interinos/as, así como a otros contratados temporales con acreditación para estas figuras”, regla que permitiría extender la exención a otros colectivos como el mencionado.

Para finalizar con el régimen transitorio deducido de la LOSU, ¿qué sucede con las acreditaciones a AYD pendientes de resolver? Es más, ¿podrán presentarse nuevas solicitudes? Leamos la Nota evacuada por el Ministerio con fecha de 30 de marzo de 2023:

“(…) a partir de la entrada en vigor de la LOSU, los procesos de acreditación a la figura de PAD ya no podrán solicitarse por parte de los interesados ni por tanto llevarse a cabo por parte de las agencias de evaluación de la calidad. Obviamente, aquellos procesos que se encuentren en marcha antes de la entrada en vigor de la Ley sí que podrán finalizarse conforme a la normativa vigente en el momento de presentación de la solicitud.”

El Real Decreto 678/2023 regula, como hemos visto, además del régimen de los concursos de acceso la acreditación estatal para el acceso a los CDU. Conviene añadir a lo extraído de la LOSU el régimen de derecho temporal que se aplica en función de lo previsto en el Reglamento.

Parte ese régimen de derecho temporal de que el procedimiento y la concreción de los criterios publicados mediante resolución de ANECA para la obtención de la acreditación estatal de los CDU establecidos en el Real Decreto 678/2023 serán aplicables a partir del 1 de abril de 2024²⁰. Las solicitudes de acreditación presentadas antes de su entrada en vigor (7 de septiem-

²⁰ Según la adicional segunda del Real Decreto, la persona titular de la dirección de ANECA concretará los criterios de evaluación de los méritos y competencias requeridos para obtener la acreditación a los CDU y, en particular, establecerá los niveles de referencia exigibles para obtener una evaluación favorable, velando por la adecuada coherencia entre los distintos ámbitos científicos. Aprobará igualmente los documentos de orientación para las personas solicitantes, que contendrán información precisa acerca de los referidos niveles de referencia. ANECA deberá poner a disposición

bre de 2023) y las que se presenten hasta el 1 de abril de 2024 se resolverán de acuerdo con las normas y procedimientos regulados en el derogado Real Decreto 1312/2007, de 5 de octubre. Ahora bien, las personas solicitantes con expedientes iniciados y no finalizados antes de dicho 7 de septiembre de 2023 podrán desistir del procedimiento y solicitar a partir del 1 de abril de 2024 la evaluación conforme a las nuevas previsiones.

Dice la adicional segunda que las comisiones de acreditación y las comisiones de revisión deberán estar constituidas el 1 de enero de 2024. La resolución en la que se constituyan estas comisiones y extingan las anteriores podrá establecer criterios para garantizar la continuidad en la tramitación de los procedimientos pendientes. Hasta el momento de constitución de las nuevas comisiones continuarán desarrollando sus funciones las comisiones de acreditación constituidas antes de la entrada en vigor del Real Decreto 678/2023²¹.

Por último, el apartado 4 de la transitoria dice que los procedimientos de acreditación y de reclamación que no estuviesen concluidos tras la extinción de las actuales comisiones de acreditación y revisión, serán examinados y resueltos por las comisiones previstas en el artículo 26.4. No existe tal artículo 26.4 en el Real Decreto (el artículo 6 regula las de acreditación y el 25 las de revisión).

9.6. La dedicación del profesorado

En cuanto a la dedicación del profesorado, debemos distinguir en función de las categorías profesoras.

Respecto del profesorado permanente, la transitoria decima segunda dice lo siguiente y lo que dice está muy claro:

“Las universidades deberán adaptar el régimen de dedicación de su personal docente e investigador permanente a lo previsto por esta Ley para su aplicación a partir del inicio del curso académico 2024-2025.”

Así pues, el proceso de adaptación “deberá” haber concluido antes del inicio del curso 24-25, por lo que durante el curso 23-24 se puede aplicar la normativa anterior sobre dedicación; esto es las universidades que dispongan profesorado de los CDU a 32 créditos (Decreto Wert) podrán seguir teniéndolos, de igual manera que el suelo de 120 horas todavía no entra en funcionamiento.

Respecto del profesorado asociado, la transitoria decima segunda dice lo siguiente:

“Respecto del profesorado asociado será de aplicación lo dispuesto por la disposición transitoria séptima.”

de las personas candidatas a la acreditación el procedimiento para su solicitud, así como para la exposición y justificación de los méritos evaluables, como máximo el 1 de enero de 2024.

²¹ Bien es cierto que ANECA podrá proponer el nombramiento como miembros de las nuevas comisiones a los miembros vocales y presidentes o presidentas de las comisiones de acreditación existentes antes de la entrada en vigor del Real Decreto 678/2023.

Los contratos de Profesoras y Profesores Asociadas/os vigentes a la entrada en vigor de esta Ley, podrán renovarse en las mismas condiciones y con la misma dedicación docente hasta que las plazas estén incluidas en un proceso de estabilización de los previstos en la Ley 20/2021 de 28 de diciembre, y en cualquier caso antes del 31 de diciembre de 2024.

Por lo demás, la dedicación de los contratos temporales se ajustará a la normativa que regía con su contrato según lo visto con la transitoria quinta apartado 1, de manera que un AYD LOU se mantendrá en la dedicación que tenía con anterioridad a la LOSU, sin perjuicio de lo dicho más arriba.

10. CÁLCULOS DE MAGNITUDES

A lo largo del texto legal se encuentran diversas exigencias referidas a las magnitudes o proporciones que deben guardarse entre las diversas categorías profesoriales.

En primer lugar, según dice el apartado 3 del art. 64, el profesorado funcionario será mayoritario, computado en equivalencias a tiempo completo, sobre el total de personal docente e investigador de la universidad. Si bien, no se computará como profesorado laboral a quienes no tengan responsabilidades docentes en las enseñanzas conducentes a la obtención de los títulos universitarios oficiales, ni al personal propio de los institutos de investigación adscritos a la universidad y de las escuelas de doctorado.

No queda claro en qué fecha debe cumplirse esta primera exigencia.

En segundo lugar, el párrafo segundo de dicho apartado señala que el profesorado con contrato laboral temporal no podrá superar el 8 por ciento en efectivos de la plantilla de personal docente e investigador. Y que no se computará a tal efecto el profesorado asociado de Ciencias de la Salud y el profesorado ayudante doctor.

Esta referencia indudablemente está conectada al proceso de estabilización del profesorado asociado.

Finalmente, tal y como vimos, la transitoria octava establece una serie de mecanismos que dependen de que las universidades tengan o no más de un 20 por ciento de su plantilla docente, computada en efectivos, con contratos laborales de Profesores y Profesoras Sustitutos/as, de Profesores y Profesoras Visitantes, Profesores y Profesoras Distinguidos/as y de Profesores y Profesoras Asociados/as, excluyendo al profesorado asociado de Ciencias de la Salud.

11. CONCLUSIONES

La LOSU presenta ciertas novedades en materia de régimen de profesorado de las universidades públicas, algunas más efectistas que efectivas, tal y como hemos señalado y como vamos a terminar de indicar.

Estas modificaciones, primero, entran en vigor de manera desordenada, en el marco de un régimen transitorio prácticamente inexistente, a diferencia de lo que ocurrió con la LOU; y, segundo, presentan un fuerte impacto económico para las universidades, sin que haya garantías de que, desde el Estado, de manera directa o indirecta, haya una compensación.

Voy a seleccionar los seis cambios que me parecen más relevantes.

Primero, que el profesorado asociado sea objeto de un contrato indefinido. Se trata de una acción seguramente innecesaria y que no dará soluciones a la considerada precariedad de parte de este colectivo, que trata de ofrecer unas cifras relativas de temporalidad mucho más bajas.

Segundo, que los doctores no necesiten acreditación para concurrir a plazas de AYD. Medida interesante en relación con las especialidades para las que faltaban personas candidatas, que quitará presión a los doctorandos esforzados en poder realizar una actividad docente para la que no estaban contratados.

Tercero, que, a partir del nivel de AYD, las comisiones de selección tengan una mayoría externa a la de la universidad convocante, elegida por sorteo a partir de una lista cualificada determinada por cada universidad, como medida destinada a frenar una hipotética endogamia universitaria.

Cuarto, la desaparición de la figura de COD, que, aunque no se reconozca, suponía un eslabón intermedio entre la de AYD y las de los CDU, facilitando la estabilización del profesorado más joven.

Quinto, la derogación del llamado Decreto Wert, determinante de la dedicación del profesorado de los CDU a la actividad docente (recuérdese que exigía más dedicación a la docencia a quien aportaba menores méritos de investigación y menos a quien aportaba más). La fórmula de aquel decreto-ley, muy discutida en el ámbito universitario -junto con otras medidas obsequiadas en aquel jueves santo-, nació con pecado original: el propio ministerio no se atrevió a imponerla, comunicando a través de una nota su carácter voluntario. Por eso su aplicación ha sido muy desigual. El nuevo régimen de cálculo de disponibilidad traslada en cierto modo el problema al interior de cada universidad.

Y, sexto, el acceso a la máxima categoría -catedrático de universidad- a través de concurso de méritos y no de concurso-oposición cuando el turno es el más habitual, de promoción interna. A ello se añade la dudosa restricción a la admisión de personas candidatas.

En el marco de esas novedades se produce el impacto económico de la LOSU. Lo más aparente serían los cambios en la dedicación, determinantes, seguro, de mayores costes, pero en forma desigual. Es la primera tarea a la que el ministerio se ha puesto, proponiendo sistemas que, a la vista de la desigual situación partida de las universidades, generarán evidentes malestares.

Pero hay otros impactos menos claros que no se pueden soslayar.

La LOSU dispone la comparabilidad de condiciones para el profesorado de los CDU y el profesorado permanente laboral. La realidad es que en muchas universidades no existía esa comparabilidad, que se iba incorporando a golpes de sentencias judiciales, provenientes de una jurisdicción

como la social que aplica excesos igualitarios que, al final, son contrarios al mérito y a la capacidad y, por lo tanto, a la igualdad. El camino a la laboralización iniciado por la LOU es, por lo menos discutible.

La generalización de comisiones de selección externas tiene un alto impacto económico, salvo que se imponga la tramitación a distancia de los concursos. Las exigencias de formación del profesorado novel tienen también un coste.

La escondida medida en el Reglamento de enseñanzas de doctorado, que postula el reconocimiento de la tutorización y dirección de las tesis doctorales -aunque sin decir cómo- habrá de ser valorada en su justa medida.

Bibliografía y materiales consultados

ANDRÉS LLAMAS, Miguel Ángel (2023): “El personal docente e investigador en la Ley Orgánica del Sistema Universitario: continuidad y cambio”, *Documentación Administrativa*, núm. 10, pág. 8-23.

BALLESTER LAGUNA, Fernando (2023): “La ordenación de la carrera académica en la Ley orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del sistema universitario”, *CEF Revista de Trabajo y Seguridad Social*, núm. 477

CHAVES GARCÍA, José Ramón (2023): “Capítulo IV. Personal docente e investigador de las universidades públicas”, en *Reforma universitaria de 2023. Comentarios a la Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del sistema universitario*, Aranzadi, pág. 186-213.

GARCÍA BLASCO, Juan (2023): “Empleo público universitario y contratación laboral en la reciente Ley orgánica del sistema universitario (LOSU): del grupo normativo regulador a las fuentes del derecho de aplicación”, Asociación Española de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. <https://www.aedtss.com/empleo-publico-universitario-y-contratacion-laboran-en-la-recienteley-organica-del-sistema-universitariolosu-del-grupo-normativo-regulador-a-lasfuentes-del-derecho-de-aplicacion/>

MINISTERIO DE UNIVERSIDADES (2023): *Contenidos principales de la gobernanza y la carrera académica en la Ley Orgánica del Sistema Universitario*, https://www.universidades.gob.es/wp-content/uploads/2023/03/Contenidos_Principales_de_la_LOSU.pdf.

MORENO GENÉ, Josep (2023): “La contratación laboral del Personal Docente e Investigador en la Ley Orgánica del Sistema Universitario”, *Revista General de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, núm. 65.

RIVERO ORTEGA, Ricardo, Dir. (2023): *Reforma universitaria de 2023. Comentarios a la Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del sistema universitario*, Aranzadi.

CAPÍTULO 2

EL IMPACTO REAL DE LAS PUBLICACIONES CIENTÍFICAS: UNA REVISIÓN CRÍTICA DE LOS CRITERIOS PARA SU VALORACIÓN

MARÍA AMPARO GRAU RUIZ^{*}

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

1. Introducción. 2. Contexto. 2.1. Razones intrínsecas que justifican cambios en el ámbito de la valoración de las publicaciones científicas. 2.2. La influencia de las tendencias internacionales sobre el acceso abierto y la evaluación del impacto. 2.2.1. La Recomendación de la UNESCO. 2.2.2. El Manifiesto de Leiden. 2.2.3. DORA y COARA. 2.3. La situación de la Ciencia abierta en España. 2.4. La evolución normativa reciente. 3. Algunas cuestiones de utilidad práctica. 4. El impacto “real” para los propios investigadores. 4.1. En la evaluación de los sexenios de investigación. 4.2. En la acreditación estatal para el acceso a los cuerpos docentes universitarios. 5. Conclusión.

1. INTRODUCCIÓN

Esta contribución parte de una descripción del contexto en el que nos encontramos actualmente, en el que importantes cambios afectan a los criterios de valoración de la calidad de las publicaciones académicas. Para comprenderlos mejor, se explican las razones que justifican la reorientación de los mismos, señalándose los principales problemas encontrados hasta la fecha. Se repasan los planteamientos de quienes los han denunciado y propuesto soluciones en el plano internacional, recogiendo desde recomendaciones efectuadas en el marco de la Organización de las Naciones Unidas hasta iniciativas europeas de distinto calado. A continuación, se revisa cómo ha ido impactando este debate en el plano interno hasta plasmarse en una reciente modificación de las normas españolas que rigen el quehacer científico y universitario. Esto lleva a afrontar mínimamente, con una perspectiva práctica, algunas cuestiones terminológicas y metodológicas que conviene sean conocidas por quienes nos dedicamos a la investigación para cumplir la normativa vigente. En este sentido, se detalla la novedosa aplicación que la ANECA ha hecho del enfoque de Ciencia abierta en materia de evaluación de los sexenios de investigación y de acreditación estatal para el acceso a los cuerpos docentes universitarios. Por último, se añade una consideración final sobre el sistema de incentivos a los investigadores.

^{*} La autora agradece muy especialmente a Nuria Bautista Puig su valiosa orientación y el permiso concedido para utilizar las imágenes que empleó en su presentación durante la sesión titulada “Consejos sobre acceso abierto para jóvenes investigadores”, que se celebró el 27 de octubre de 2023 en la Universidad Complutense de Madrid.

2. CONTEXTO

2.1. Razones intrínsecas que justifican cambios en el ámbito de la valoración de las publicaciones científicas

Durante estos últimos años, quienes han deseado hacer algún tipo de aportación científica en el campo del Derecho financiero y tributario –susceptible de evaluación externa favorable– se han ido encontrando con algunas de las dificultades que, desde hacía ya bastante tiempo, padecían los investigadores de otros campos –como los de las Ciencias de la Salud o tecnológicos–. A nadie se le escapa el efecto arrastre que los “avances” experimentados en ellos han tenido para las Ciencias Jurídicas, Sociales y Humanidades, especialmente a la hora de cuantificar el impacto y la calidad de las publicaciones. Más allá de las posibles ventajas de simplificación que esta asimilación pudiera tener, surgieron críticas fundadas por la diversa forma de aproximarse al estudio de los temas (baste pensar en los grandes equipos y las frecuentes coautorías en esos campos). Hasta cierto punto, han sido razonables los esfuerzos realizados por mejorar la evaluación en términos cuantitativos, prestando atención a los medios de difusión, con el afán de objetivarla.

Ahora bien, se observa en la realidad que esta forma de proceder ha traído consigo consecuencias problemáticas, tanto a escala colectiva como individual. Entre otras, la denominada crisis de reproducibilidad, o hasta la crisis de la revisión por pares. Por lo que a la primera respecta, en ocasiones, no se puede conseguir o incluso mantener el acceso a determinadas publicaciones en las que se difunden resultados de investigación, o a sus archivos históricos digitales (cuyo precio se sube paulatinamente en muchos casos perdiendo la posibilidad de consultar los números de revistas ya adquiridos previamente –cosa que no sucedía con las series en papel–). Las limitaciones económicas, lamentablemente cada vez más evidentes en Universidades públicas, frustran posibles debates de ideas por puro desconocimiento, al no estar al alcance de quienes investigan en aras a garantizar el lucro económico. Por lo que respecta a la segunda, el negocio de las revisiones –que, en absoluto, es tal para los revisores– se asemeja a veces a una carrera de obstáculos en la que el acomodo al dirigismo editorial comercial es bastante cuestionado.

No es de extrañar, por tanto, que se reaccione ante estos excesos con propuestas de cambio de paradigma. Así nacen las apuestas por la Ciencia Abierta. Bienintencionadas, sí, pero no exentas de riesgos. Hay quienes, aprovechando la confusión con los cambios de modelo, tienden a cometer otro tipo de abusos, a través de publicaciones con carácter “depredador”, que no siempre es fácil detectar. En esta tesitura de movimiento pendular, abogar por cambios radicalmente opuestos, nos parece inoportuno. La búsqueda de un equilibrio que proporcione confianza a escritores y lectores, también a gestores, es una necesidad impostergable.

Finalmente, no puede ignorarse la trascendencia que tiene el conocimiento para la innovación como motor de las economías. En la medida en que aquel se limita, ésta se ve lastrada. De ahí que deba comprenderse la introducción de ciertas novedades al respecto.

2.2. La influencia de las tendencias internacionales sobre el acceso abierto y la evaluación del impacto

2.2.1. La Recomendación de la UNESCO

Explicadas las razones en las que fundamentalmente se basan las discusiones actuales, cabe ahora hacer una breve referencia al movimiento de Ciencia abierta, nacido en clara contraposición con muchos de los históricos intereses creados. El concepto de Ciencia abierta, en sentido amplio, puede comprender elementos como el acceso abierto, los datos en abierto, la investigación reproducible en abierto, la evaluación en abierto, o aludir a las políticas y a las herramientas para fomentar la apertura de la Ciencia. Resulta de gran utilidad, para entender mejor este complejo fenómeno, la Recomendación de la UNESCO sobre la Ciencia abierta de 23 de noviembre de 2021¹. A raíz de esta Recomendación, lo que podría calificarse como mega concepto aglutina componentes de variada naturaleza, conforme a la figura que sigue.



Su mérito es lograr una definición común, señalando valores y principios compartidos, añadiendo algunas medidas concretas, por ejemplo, sobre el acceso abierto.

En la evolución histórica² hacia el “acceso abierto” en las publicaciones juegan un papel importante las llamadas tres Bs. La iniciativa de Budapest de 2002, que fijó principios y objetivos, utilizando la terminología por vez primera, fue seguida por la Declaración de Bethesda sobre publicar con acceso abierto y la Declaración de Berlín para el conocimiento en Ciencias y Humanidades, ambas de 2003. Hitos significativos del proceso fueron también la aparición en 2002 de las primeras licencias *creative commons* públicas para permitir la distribución libre y en 2003 de DOAJ, base de datos que contiene el directorio de las revistas de acceso abierto. La Comisión Europea, por su parte, ha venido impulsando esta línea de actuación en materia de *Open Science* desde su programa Horizonte 2020, preocupándose de garantizar financiación condicionada a que los resultados de la investigación se compartan en abierto.

¹ Disponible en el siguiente enlace: https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000379949_spa [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

² Desde principios de los noventa se lanza Arxiv (repositorio de documentos de Física en 1991) y *Social Science Research Network* (en 1994).

En la *Budapest Open Access Initiative* se explica la aplicación de la nota de “acceso abierto” a la literatura [de investigación], nos referimos a su libre disponibilidad en internet para el público, lo que permite a cualquier usuario leer, descargar, copiar, distribuir, imprimir, buscar o vincular los textos completos de estos artículos, rastrearlos para indexarlos, pasarlos como datos a un *software*, usarlos para cualquier otro propósito lícito, sin barreras financieras, legales o técnicas distintas de las inseparables del propio acceso a Internet. La única restricción sobre la reproducción y distribución y el único papel de los derechos de autor en este dominio debería ser dar a los autores control sobre la integridad de su trabajo y el derecho a ser debidamente reconocido y citado”.

Esto se une a la idea de equipos abiertos e infraestructuras abiertas. Es evidente que los recursos humanos y los medios materiales han de ser capaces de dar una especie de giro copernicano, lo que va a requerir financiación colectiva. Aquí debe denunciarse que tristemente, a menudo, en el entorno académico se impone el coste cero o negativo para procesos de transformación críticos –como ya sucedió con la adaptación de los Planes a la Declaración de Bolonia–, lo que acaba convirtiendo los ideales en verdaderas pesadillas (por ser físicamente imposibles de cumplir) y puede dejar huellas nada deseables en la salud de excelentes profesionales.

Componentes adicionales de la Ciencia abierta que merecen especial mención son la conciencia ciudadana y la innovación abierta, con la idea de que se orienten los progresos a las necesidades sociales, con la participación activa de sus agentes. Otro punto clave es el denominado diálogo abierto con otros sistemas de conocimiento, procurando la equidad, respetando la diversidad cultural, cuidando el beneficio colectivo, etcétera. Si la investigación y la innovación han de ser responsables, esto no puede ser de otra manera. Asimismo, se postulan el código abierto, los recursos educativos abiertos o los cuadernos de notas abiertos.

Hoy en día existen herramientas muy variadas para “abrir” cada una de las fases de la actividad investigadora, como puede apreciarse en la siguiente figura:



Todo ello, sin duda, creemos servirá para que no sólo los humanos dispongan de más recursos gratuitos para llevar a cabo sus investigaciones, sino también para que la inteligencia artificial generativa, a medio plazo, cuente con más material de entrenamiento –lo que creemos no suele subrayarse suficientemente en los discursos por ahora–.

2.2.2. *El Manifiesto de Leiden*

El Manifiesto de Leiden recoge un conjunto de buenas prácticas en la evaluación basada en indicadores métricos para que los investigadores puedan pedir cuentas a los evaluadores, y para que los evaluadores puedan pedir cuentas a los indicadores³. Estos son los diez principios que contempla:

- 1.º La evaluación cuantitativa tiene que apoyar la valoración cualitativa por expertos.
- 2.º El desempeño debe ser medido de acuerdo con las misiones de investigación de la institución, grupo o investigador.
- 3.º La excelencia en investigación de relevancia local debe ser protegida.
- 4.º Los procesos de recopilación y análisis de datos deben ser abiertos, transparentes y simples.
- 5.º Los datos y análisis deben estar abiertos a verificación por los evaluados.
- 6.º Las diferencias en las prácticas de publicación y citación entre campos científicos deben tenerse en cuenta.
- 7.º La evaluación individual de investigadores debe basarse en la valoración cualitativa de su portafolio de investigación.
- 8.º Debe evitarse la concreción imprecisa y la falsa precisión.
- 9.º Deben reconocerse los efectos sistémicos de la evaluación y los indicadores.
- 10.º Los indicadores deben ser examinados y actualizados periódicamente.

La ANECA se adhirió a este Manifiesto en octubre de 2021.

2.2.3. *DORA y COARA*

La Declaración de San Francisco sobre la evaluación de la investigación es conocida por las siglas en inglés DORA (*Declaration on Research Assessment*)⁴. Sus signatarios hacen la siguiente recomendación general: “No utilice métricas basadas en revistas, como el factor de impacto,

³ Disponible en el siguiente enlace: <http://www.leidenmanifesto.org> <https://www2.ingenio.upv.es/es/manifiesto> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

⁴ Disponible en el siguiente enlace: <https://sfdora.org/read/read-the-declaration-espanol/> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

como una medida sustituta de la calidad de los artículos de investigación individuales, para evaluar las contribuciones de un científico individual, o en las decisiones de contratación, promoción o financiación”. En concreto, hacen un llamamiento específico a los investigadores en estos términos: “Cuando participe en comités que toman decisiones sobre financiación, contratación, permanencia o promoción, realice evaluaciones basadas en el contenido científico en lugar de en métricas de publicación.

Cuando sea apropiado, cite literatura primaria en que las observaciones son referidas primero, en lugar de revisiones para dar crédito donde debe darse.

Utilice una gama de métricas e indicadores basadas en declaraciones personales y de apoyo, como evidencia del impacto de artículos individuales publicados y otros resultados de investigación⁵.

Impugne las prácticas de evaluación que dependen indebidamente del factor de impacto y promueva y enseñe prácticas que se centren en el valor y la influencia de los resultados de investigación específicos”.

También hacen observaciones específicas similares destinadas a las agencias de financiación, las instituciones, las editoriales y las organizaciones que proporcionan métricas.

COARA es la *Coalition for Advancing Research Assessment*⁶. En ella se han acordado, en julio de 2022, una serie de principios, sobre los que se basan estos compromisos:

- 1.º Reconocer la diversidad de contribuciones a la investigación y de carreras en la misma, de acuerdo con las necesidades y la naturaleza de la investigación.
- 2.º Basar la evaluación de la investigación principalmente en la evaluación cualitativa, para la que es fundamental la revisión por pares, con el apoyo de un uso responsable de indicadores cuantitativos.
- 3.º Abandonar el uso inadecuado en la evaluación de la investigación de las métricas basadas en revistas y publicaciones, en particular el uso inadecuado del Factor de Impacto de las Revistas (JIF) y el índice h.
- 4.º Evitar el uso de clasificaciones de organizaciones de investigación en la evaluación de la investigación.
- 5.º Destinar recursos a reformar la evaluación de la investigación en la medida necesaria para lograr los cambios organizativos comprometidos.
- 6.º Revisar y desarrollar criterios, herramientas y procesos de evaluación de la investigación.

⁵ Disponible en el siguiente enlace: <http://altmetrics.org/tools/> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

⁶ Disponible en el siguiente enlace: <https://coara.eu/agreement/the-commitments/> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

- 7.º Aumentar la concienciación sobre la reforma de la evaluación de la investigación y proporcionar una comunicación, orientación y formación transparentes sobre los criterios y procesos de evaluación, así como sobre su uso.
- 8.º Intercambiar prácticas y experiencias para permitir el aprendizaje mutuo dentro y fuera de la Coalición.
- 9.º Comunicar los progresos realizados en la adhesión a los Principios y la aplicación de los Compromisos.
- 10.º Evaluar las prácticas, los criterios y las herramientas basándose en pruebas sólidas y en el estado actual de la investigación sobre la investigación, y poner los datos abiertamente a disposición de la recopilación de pruebas y la investigación.

LA ANECA se ha adherido recientemente a DORA y COARA en abril de 2023. Con ello se apuesta por evaluar la calidad de artículos científicos —y no solo de las revistas en que se publican—, por considerar el valor de todos los resultados de investigación y el impacto social de la investigación desde una perspectiva más amplia (incluidos indicadores cualitativos, como la influencia sobre políticas y/o prácticas científicas) y por reconocer la diversidad de prácticas y actividades de investigación que maximizan su calidad e impacto y logran un sistema más eficiente e inclusivo.

2.3. La situación de la Ciencia abierta en España

Las Universidades españolas han adquirido compromisos con la Ciencia abierta que se traducen en las diez acciones acordadas en 2019 en el marco de la CRUE, que se reproducen a continuación.

1. Hacer un diagnóstico de la situación del acceso abierto en España y un seguimiento constante de su evolución de forma que la información de que se disponga esté siempre actualizada.
2. Recopilar y hacer público el gasto de las universidades por acceder a los recursos de información electrónicos, así como por publicar los resultados. Analizar, además, el sobrecoste o el ahorro que representaría para las universidades pasar del sistema actual de acceso mediante pago al sistema de acceso abierto inmediato
3. Incluir el acceso abierto inmediato en cualquier negociación con los editores de publicaciones científicas, promoviendo al mismo tiempo el pago de un precio equitativo que, en ningún caso, ha de implicar un gasto superior al actual, el cual permita hacer sostenible el sistema de comunicación científica.
4. Impulsar un cambio cultural en los agentes del sistema de I+D mediante la sensibilización y la formación en la Open Science y la promoción de comportamientos éticos en la investigación.
5. Explorar formas de incentivar la implantación de la Open Science con modelos de evaluación y reconocimiento diferentes de los actuales para investigadores, unidades y proyectos. Para ello se propone la creación de un grupo especializado, integrado por representantes de Crue Universidades Españolas y de los agentes que forman parte del sistema estatal de evaluación, que desarrolle y promueva la implantación

de indicadores más comprensivos, no sólo cuantitativos y basados en índices de impacto de las publicaciones, sino también cualitativos, en los que se puedan incorporar múltiples criterios, más allá de los puramente bibliométricos, y se analicen los potenciales impactos de su utilización.

6. Implantar dentro de las universidades sistemas de incentivos y reconocimiento coherentes con los objetivos de la Open Science que conlleven la modificación de los actuales criterios utilizados en las evaluaciones de investigadores, unidades y proyectos.

7. Impulsar una colaboración conjunta con las entidades nacionales competentes para el despliegue de una infraestructura nacional, compartida por universidades y centros de investigación, y federada en EOSC, para el almacenamiento, gestión y publicación de datos científicos de áreas temáticas no cubiertas por infraestructuras europeas ya integradas en EOSC.

8. Realizar la adhesión a los principios de la “EOSC Declaration” de octubre del 2017, demostrando de este modo el apoyo de Crue a la iniciativa y a los principios de la Open Science que en ella subyacen, e impulsar la participación activa en su foro de “stakeholders”.

9. Consolidar en el seno de la Crue un grupo de trabajo de carácter intersectorial sobre Open Science, coordinado con cualquier administración e iniciativa estatal, para analizar y hacer el seguimiento de su implementación en las universidades españolas.

10. Hacer efectiva la presencia de Crue en los foros nacionales e internacionales donde se están evaluando las distintas alternativas para llevar a cabo la implantación de la Open Science.

Tales acciones se alinean con lo previsto en la Estrategia nacional de Ciencia abierta aplicable al período 2023-2027, articulada a partir de cuatro ejes. El eje C se refiere, precisamente, al acceso abierto a publicaciones científicas.



Desconocemos el porcentaje de publicaciones de Derecho financiero y tributario en *open access* de investigadores que trabajan en España. Una cifra relativamente reciente indica que, en general, ronda el 64%⁷. Por el grado de especialización de nuestra disciplina y la política de varias de las revistas que normalmente empleamos como medio de comunicación en el área, podría aventurarse que dicho porcentaje sería bastante menor en nuestro caso.

2.4. La evolución normativa reciente

La Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, en su artículo 69, prevé una simplificación en la acreditación, mediante un procedimiento ágil y la petición de documentación accesible (en abierto, fomentando el uso de repositorios institucionales). La calidad de la evaluación se hace depender de la pluralidad de métodos, criterios y contribuciones, así como de la contextualización «tanto cualitativa como cuantitativa de los méritos docentes y de investigación, y en su caso de transferencia del conocimiento, con una amplia gama de indicadores de relevancia científica e impacto social (...) basada en la especificidad del área o ámbito de conocimiento, teniendo en cuenta, entre otros criterios, la experiencia profesional, en especial, cuando se trate, entre otras, de profesiones reguladas del ámbito sanitario, la relevancia local, el pluralismo lingüístico y el acceso abierto a datos y publicaciones científicas».

El Real Decreto 678/2023, de 18 de julio, en el artículo 17, al señalar los requisitos de la solicitud, indica “3. ANECA requerirá el uso de los repositorios institucionales y temáticos, así como de agregadores reconocidos internacionalmente, en acceso abierto con arreglo a los artículos 12 y 69.2.b) de la Ley 2/2023, de 22 de marzo, como forma de acceso preferente a las publicaciones científicas y otros resultados de investigación”.

En este contexto irrumpe la consulta pública sobre el Borrador de criterios de evaluación de la convocatoria 2023 del sexenio de investigación, publicada por la Dirección de la ANECA el 6 de noviembre de 2023 para recabar aportaciones⁸. Su objetivo era ajustar la Resolución a la LOSU y dar coherencia al programa de evaluación de la actividad investigadora con el RD 678/2023, de 18 de julio. Introduce varios cambios: el Preámbulo se ve modificado, los criterios generales son actualizados para permitir diversidad de aportaciones, nuevas formas de evaluación de la relevancia e impacto, promover el acceso abierto y el uso de repositorios institucionales y temáticos, y valorar positivamente investigaciones multidisciplinares e interdisciplinares; se fija una estructura común para los criterios específicos de cada campo de forma que guarden coherencia con los generales; y el Apéndice es revisado en profundidad al compás del movimiento internacional de reforma de evaluación de investigación (evitando así formas de evaluación que se centren solo en el medio de difusión, o que la relevancia y el impacto de las aportaciones dependan de la indexación en una base de datos en particular).

⁷ MARTÍN-MARTÍN *et al.* (2018) lo calculó en las áreas de *Google Scholar* en todos los países, considerando todas las opciones de acceso abierto.

⁸ Sin duda, el plazo para el envío de contribuciones ha sido demasiado corto (del 6 al 19 de noviembre de 2023).

Como es sabido, conforme al artículo 20 del Estatuto de la ANECA (RD 1112/2015), la CNEAI para otorgar más claridad y transparencia al ejercicio de su discrecionalidad valorativa, publica cada año criterios específicos. Según el artículo 21.6 del RD 678/2023, la ANECA deberá garantizar la coherencia de los méritos, competencias y criterios utilizados en sus diversos procedimientos de evaluación. Esto supone la necesidad de procurar un paulatino acercamiento de los criterios para la delimitación y valoración de las aportaciones en la evaluación de los sexenios y en el procedimiento de acreditación.

En la práctica, acaba aceptándose una pluralidad de aportaciones susceptibles de evaluación en las solicitudes a través de una consideración más amplia de las aportaciones extraordinarias⁹. Se prevé el Campo 0. Interdisciplinar al que se podrán presentar aportaciones derivadas de una actividad investigadora de carácter interdisciplinar (también contemplada en todos los Campos en esta convocatoria). En línea con el artículo 11.7 de la LOSU, se valorarán positivamente resultados de investigaciones multidisciplinares e interdisciplinares, como vías con las que responder a la complejidad creciente de los retos sociales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 37.1 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (en adelante, LCTI), modificado por la Ley 17/2022, de 5 de septiembre, reforzado por los artículos 12.8 y 9 de la LOSU, los resultados de investigación, incluidas publicaciones científicas, datos, códigos y metodologías, han de estar disponibles en acceso abierto. El acceso gratuito y libre debe fomentarse mediante el desarrollo de repositorios institucionales o temáticos de acceso abierto, propios o compartidos, incluyendo un identificador persistente (DOI, *Handle* o similar). Con ello se busca promover la investigación e innovación responsables y la libre circulación de los conocimientos científicos y las tecnologías que promulgan las políticas europeas de Ciencia abierta.

Debe resaltarse que el artículo 37 de la LCTI (en la versión previa a la Ley 17/2022) ya exigía, desde 2011, que el personal de investigación cuya actividad investigadora estuviera financiada mayoritariamente con fondos públicos hiciera pública la versión final aceptada para publicación en repositorios de acceso abierto. Una vez reforzado el mandato por los artículos 12.2 y 3 de la LOSU, será por tanto de aplicación para todas las publicaciones presentadas con fecha 2011 o posterior, excepto en el caso de algunos formatos de publicación como las monografías.

El vigente artículo 37 de la LCTI (tras su modificación) añade que se deberá depositar una copia de la versión final aceptada para publicación y los datos asociados a las mismas en repositorios institucionales o temáticos de acceso abierto, de forma simultánea a la fecha de publicación, siendo este precepto de aplicación para las publicaciones presentadas con fecha 2022 o posterior.

⁹ El artículo 7 de la Orden de 2 de diciembre y la Resolución de 5 de diciembre de 1994 contemplaban las aportaciones extraordinarias con carácter complementario, salvo en circunstancias especiales apreciadas por el órgano evaluador.

3. ALGUNAS CUESTIONES DE UTILIDAD PRÁCTICA

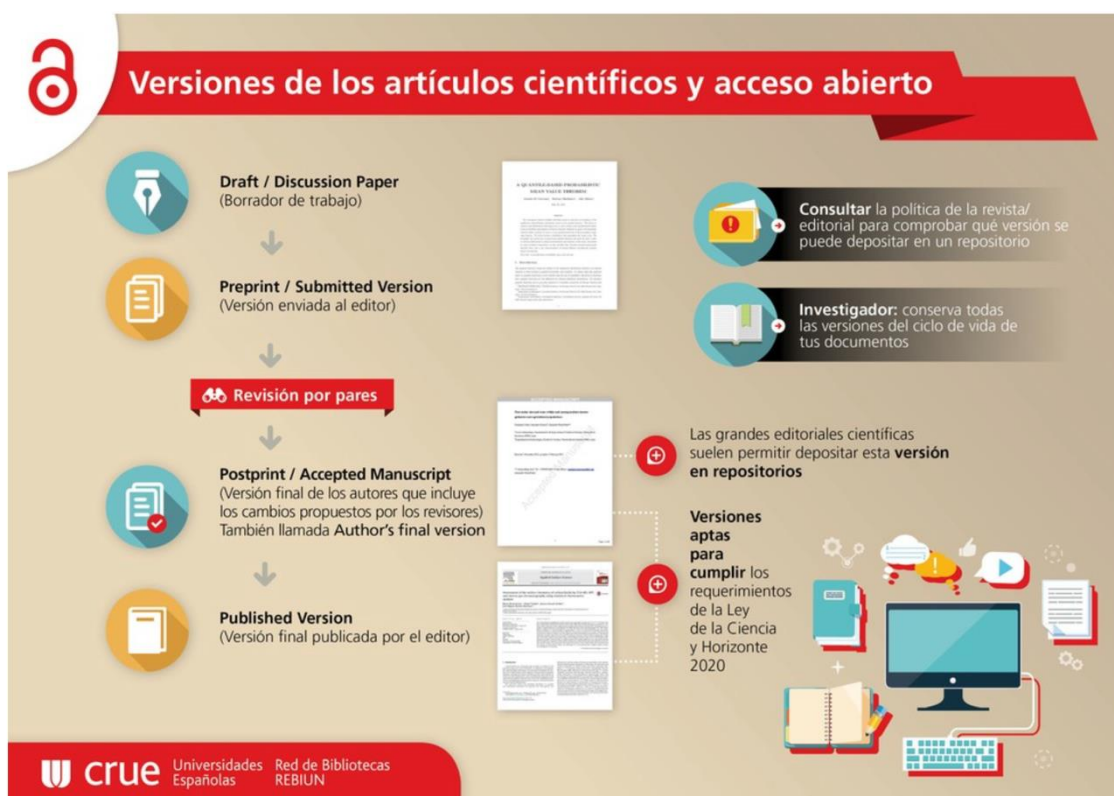
La transparencia puede alcanzar no sólo al cómo y cuándo publicar en abierto, sino también a los detalles de la participación activa en los trabajos que dieron origen a una determinada publicación, debiendo concretarse la aportación específica en casos de coautoría o autoriza múltiple de acuerdo con la taxonomía CRediT¹⁰ que engloba hasta catorce roles diferentes como se puede observar en la siguiente figura:



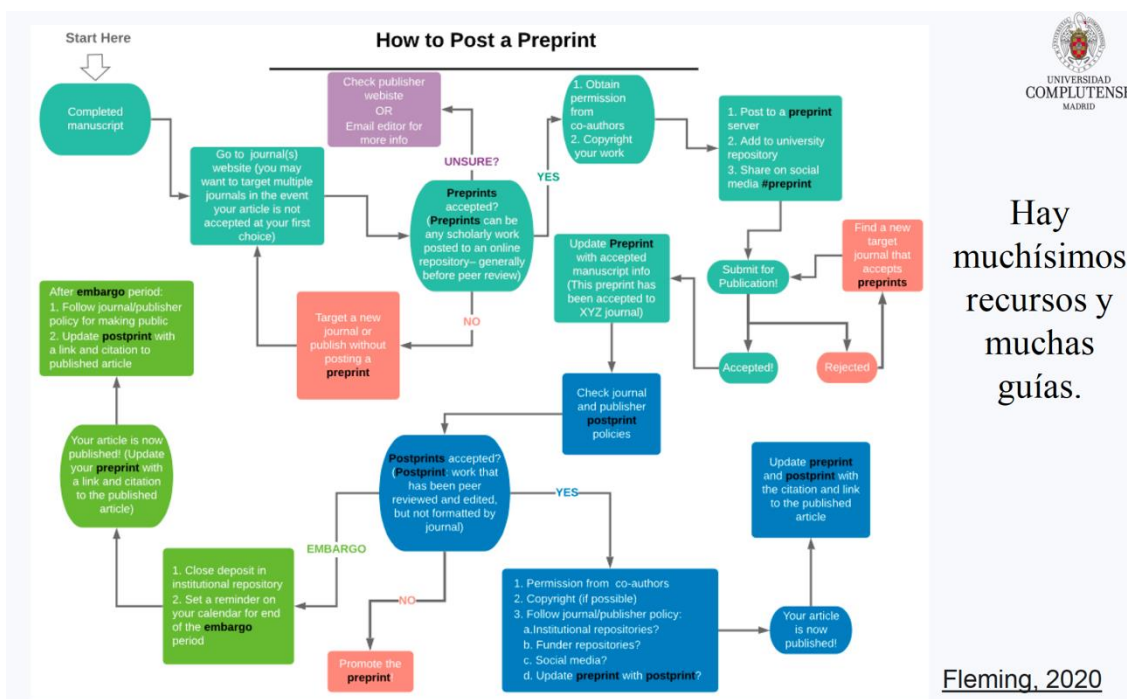
Obviamente las aportaciones deberán estar publicadas o registradas en los años que se someten a evaluación. Ahora bien, podrá ser de forma definitiva o, en revistas científicas, una vez aceptadas y publicadas en los nuevos sistemas conocidos como publicación continua (*forthcoming, online first, in press, etc.*).

Es importante conocer las diferencias entre *preprint*, *postprint* y versión publicada. *Preprint* es el borrador del manuscrito antes de la revisión por pares formal, o la primera versión enviada a una revista para que se tome en consideración. *Postprint* es la versión final del manuscrito después de la revisión por pares formal, pero antes de ser maquetada por la editorial. Contiene todas las modificaciones hechas durante el proceso de revisión por pares. Versión publicada, obviamente, es la versión del manuscrito que aparece en una revista con su propia marca y maquetación.

¹⁰ Contributor Roles Taxonomy. Disponible en el siguiente enlace: <https://credit.niso.org>



A la hora de plantearse cómo y dónde publicar un *preprint* en acceso abierto, puede ser de ayuda el siguiente árbol de decisión:



Además, para conocer las políticas de acceso abierto de las editoriales de las revistas de todo el mundo puede utilizarse la herramienta Sherpa Romeo y, a la hora de averiguar las políticas de acceso abierto de los organismos de financiación de la investigación, es también útil la herramienta Sherpa Juliet¹¹. Dulcinea¹² ayuda a conocer las políticas editoriales de las revistas españolas respecto al acceso a sus archivos, los derechos de explotación y licencias de publicación, y cómo estos pueden afectar a su posterior autoarchivo en repositorios institucionales o temáticos.



Algún estudio reciente ha tratado de poner de relieve los beneficios del acceso abierto también para los editores de las revistas españolas –aunque a primera vista pueda parecer paradójico–. En este sentido, se han considerado los siguientes:

¹¹ Disponible en el siguiente enlace: <https://www.sherpa.ac.uk/romeo/> en migración a <https://v2.sherpa.ac.uk/juliet/> <https://beta.sherpa.ac.uk> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

¹² Disponible en el siguiente enlace: <https://www.accesoabierto.net/dulcinea/> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

Beneficios percibidos por los editores de revistas



- Aumento de visibilidad (1, 2, 3, 6, 7, 9, 10, 11)
- Incremento de los envíos de artículos y publicaciones (1, 2, 3, 6, 9, 10)
- Incremento de la internacionalización (2, 3, 9)
- Posibilidad de publicar en otros idiomas (1, 2, 9)
- Mejor accesibilidad (1, 3)
- Reducciones de costes, p.ej. imágenes en un papel (5, 9)
- Aceptación y alegría con la decisión dentro del consejo editorial (7) o los autores (12)
- El prestigio de la institución anfitriona y de la revista (4)
- Incremento de las citaciones/factor impacto (6)
- Un aumento de la aceptación de solicitudes de revisión por pares (a medida que la revista tiene un mayor reconocimiento) (10)
- Adopción de una plataforma para la gestión de la revista (OJS) (12).
- Mejor calidad de los trabajos (9)
- Tener capacidad para tomar decisiones sobre la gestión de la revista (10)



Bautista-Puig, N., López-Illescas, C., & Moed, H. F. (2021). Journal flipping to Open Access: The Perception of Spanish Journal Managers. *Publishing Research Quarterly*, 37(4), 525-545.

En lo tocante a la puesta a disposición de una contribución científica en acceso abierto y la práctica de ciencia abierta, normalmente se valora el depósito o publicación en repositorios digitales de acceso abierto¹³, ya sean institucionales, temáticos o de otras plataformas digitales de publicación, incluidas las impulsadas por algunas agencias de financiación, como es el caso de *Open Research Europe*. Esta plataforma se ha puesto en marcha por la Comisión Europea para los artículos científicos de todas las áreas de investigación, fruto del Programa Horizonte 2020 y de su sustituto Horizonte Europa. Su funcionamiento queda esquematizado en el siguiente gráfico:



Muchos repositorios están vinculados a instituciones concretas, por ejemplo, en ellos solo pueden depositar documentos los miembros de la Universidad correspondiente. Por ello, en la Unión Europea se creó Zenodo¹⁴, para que cualquier investigador o equipo de investigación del mundo,

¹³ Disponible en el siguiente enlace: <https://biblioguias.ucm.es/acceso-abierto> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

¹⁴ Disponible en el siguiente enlace: <https://zenodo.org> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

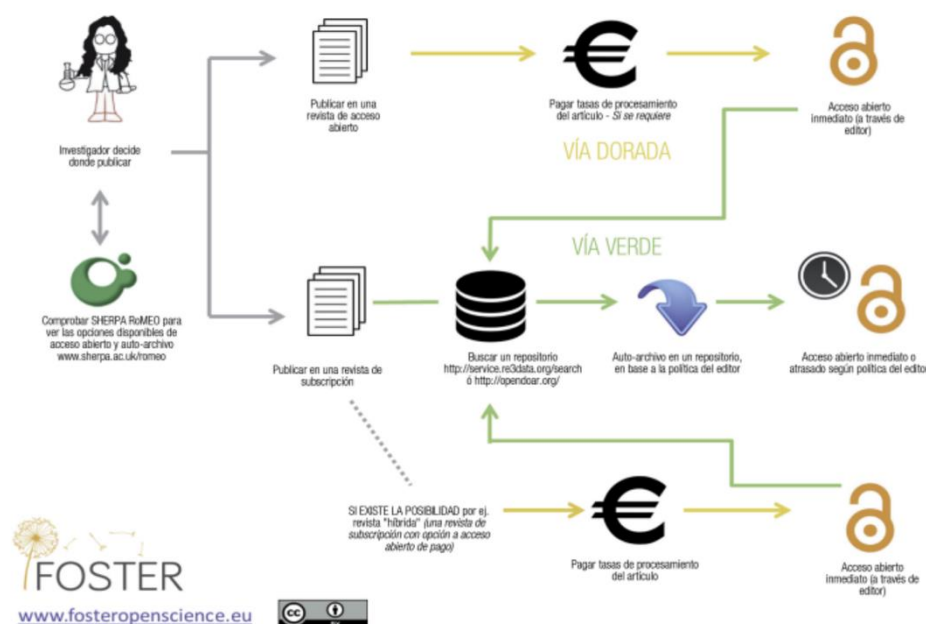
de cualquier ámbito o disciplina, disponga de un repositorio centralizado donde proceder al auto-archivo o depósito, y posterior difusión de sus trabajos.

También interesa destacar en el campo de las Ciencias Sociales (economía, derecho, gobernanza corporativa y humanidades) SSRN¹⁵, que es un repositorio temático de acceso abierto de *preprints* de Elsevier. RePEc (*Research Papers in Economics*)¹⁶ es otro repositorio temático que desde 1997 trata de mejorar el acceso a los resultados de investigación en economía y disciplinas afines.

En España, RECOLECTA o Recolector de Ciencia Abierta, es el agregador nacional de repositorios de acceso abierto. En esta plataforma se agrupan todas las infraestructuras digitales españolas en las que se publican y/o depositan resultados de investigación en acceso abierto¹⁷.

Interesa especialmente prestar atención a las diferentes vías para publicar con acceso abierto “diamante” (sin tasas a autores o lectores, financiadas por las instituciones académicas). La mayoría de las revistas con acceso abierto tienen revisión por pares. Muchas de ellas publican artículos con numerosas citas y tiene altos factores de impacto (aunque esto no sea el indicador de calidad más fiable). No todas las revistas *open access* exigen pagos (*article processing fees*, APC) y las que lo hacen lo advierten en su página web. Muchas Universidades u organismos financiadores los costean. En ocasiones no se cobran a investigadores que tienen dificultades financieras. Muchas de estas revistas usan licencias *creative commons*.

El mandato de acceso abierto en H2020

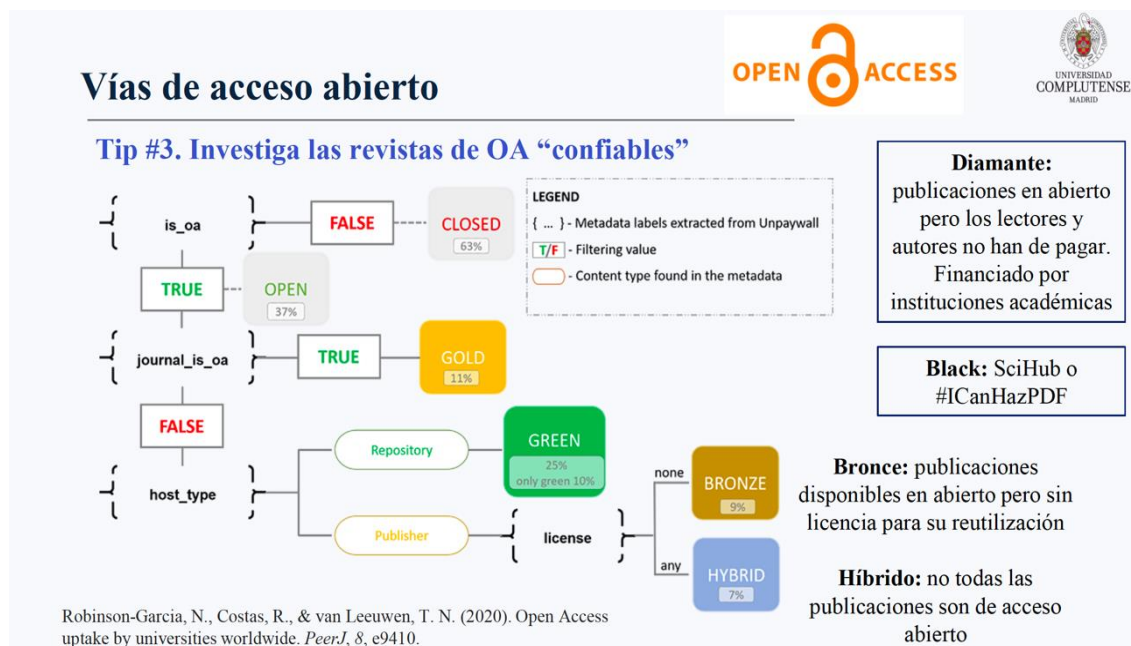


¹⁵ Disponible en el siguiente enlace: <https://www.ssrn.com/index.cfm/en/> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

¹⁶ Disponible en el siguiente enlace: <http://repec.org> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

¹⁷ Desde 2007, creado por la FECYT y la Red de Bibliotecas Universitarias de la CRUE. <https://www.recolecta.fecyt.es> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

Para encontrar revistas de acceso abierto en nuestra disciplina una buena fuente puede ser DOAJ, *Directory of Open Access Journals*¹⁸ y buscar por keywords (por ejemplo, *tax law*). Otra opción, puede ser buscar dentro de *Web of Science* en la categoría *Law* (aunque sea general) por palabras clave del área¹⁹, ya que hay un buscador de *Open access* que permitirá discriminar. Seleccione la ruta que más interese (*green, gold, etc.*), en *Publication titles* pueden encontrarse los títulos de las revistas.



4. EL IMPACTO “REAL” PARA LOS PROPIOS INVESTIGADORES

4.1. El impacto en la evaluación de los sexenios de investigación

Tras haberse abierto un período breve de publicidad de un borrador al objeto de recabar las impresiones de las partes interesadas, finalmente se adoptó la Resolución de 5 de diciembre de 2023, de la Comisión Nacional Evaluadora de la Actividad Investigadora, por la que se publican los criterios para la evaluación de la actividad investigadora²⁰. En ella se recalca que esta convocatoria se alinea necesariamente con la reciente Ley 17/2022, de 5 de septiembre, por la que se modifica la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación. Así, en lo que nos ocupa, se recuerda que “el artículo 37.1 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, tras su modificación, pretende *favorecer que los resultados de la investigación, incluidas las publicaciones científicas, datos, códigos y metodologías, estén disponibles en acceso abierto, cuyo acceso gratuito y libre debe fomentarse mediante el desarrollo de repositorios institucionales o temáticos de acce-*

¹⁸ Disponible en el siguiente enlace: <https://doaj.org/> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

¹⁹ Disponible en el siguiente enlace:

https://images.webofknowledge.com/images/help/WOS/hp_subject_category_terms_tasca.html [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

²⁰ *Boletín Oficial del Estado*, Núm. 300, de 16 de diciembre de 2023, Sec. III. pp. 166272 y ss.

so abierto, propios o compartidos. Lo expuesto en este artículo de la Ley 14/2011, de 1 de junio, queda, además, reforzado por los artículos 12.8 y 12.9 de la Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, en los que se precisa que *las agencias de calidad incluirán entre sus criterios y requisitos de evaluación la accesibilidad en abierto de los resultados científicos del personal docente e investigador y utilizarán los repositorios institucionales como forma de acceso a la documentación*, para garantizar la agilidad de los procedimientos de evaluación. Como reconoce el artículo 37.6 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, *se respeta el derecho de atribución o transferencia a terceros de los derechos sobre las publicaciones que impidan que éstas estén en acceso abierto*, aceptando aportaciones que, aunque estén depositadas, estén embargadas” [la cursiva es nuestra].

Por ese motivo, en la Sección I, que contiene los criterios generales para todos los campos, el apartado 5 se dice “De acuerdo con el artículo 37 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, y el artículo 12 de la Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, *se requerirá el depósito de los resultados de la investigación que se sometan a evaluación en repositorios institucionales, temáticos o generalistas de acceso abierto, incluyendo un identificador persistente (DOI, Handle, ARK, SWHID, o, en general, una URI/URL única permanente)*. En el caso de las publicaciones académicas, sean en formato *artículo, libro o capítulo de libro, las personas solicitantes deberán aportar evidencia de haber depositado una copia de la versión final de la aportación aceptada para publicación en un repositorio de su institución o en un repositorio temático o generalista de acceso abierto*. El depósito podrá hacerse en acceso abierto, acceso restringido, embargado o con acceso solo a los metadatos, respetando en todos los casos la gestión de derechos de autoría amparada por el marco legal vigente en el momento de la publicación”.

En el Apéndice se incluye una taxonomía de métricas recomendadas, que se clasifican según su nivel de aplicación: evidencias relativas a la aportación o al medio de difusión y “evidencias relacionadas con la puesta a disposición de contribución científica en acceso abierto y la práctica de ciencia abierta”. En relación con estas últimas evidencias, se recogen tres dimensiones relacionadas con la contribución científica en abierto²¹. De ellas nos interesa fundamentalmente anali-

²¹ La segunda afecta específicamente la “Compartición de datos, metodologías, programas de ordenador y modelos de aprendizaje automático: Se valorará la publicación, siempre que sea posible, de forma abierta y transparente de los datos de investigación, metodologías y programas de ordenador, a través de infraestructuras especializadas o repositorios que cumplan con estándares de metadatos y conservación a largo plazo, facilitando su replicabilidad, reproducibilidad, accesibilidad, reutilización y perdurabilidad, así como el escrutinio científico. Es relevante que en el caso de los resultados de investigación el depósito y/o publicación en abierto se realice en infraestructuras y/o repositorios agregados o de confianza, que garanticen el cumplimiento de estándares internacionales (por ejemplo, Zenodo, GitHub o cualquiera de los repositorios presentes en RECOLECTA). Para una adecuada descripción es necesario especificar los repositorios o infraestructuras donde se encuentran depositadas las aportaciones, así como su identificador único persistente (por ejemplo, DOI, Handle, ARK, SWHID o, en general, una URI/URL única permanente). En este apartado se podrán utilizar evidencias métricas de uso, lectura y reutilización, debidamente contextualizadas. Se recomienda asimismo ofrecer detalles sobre el nivel de cumplimiento de los principios FAIR de los conjuntos de datos presentados (fáciles de encontrar, accesibles, interoperables y reutilizables). Asimismo, se considera relevante mencionar, en su caso, la reutilización efectiva de estos productos por otros proyectos o equipos de investigación. Finalmente, será necesario consignar la fecha de inclusión de la contribución en los respectivos repositorios o infraestructuras para fomentar el rastreo cronológico de su difusión.”

zar la primera. Literalmente se dice “1. Depósito o publicación en repositorios digitales de acceso abierto: Se valorará la difusión de las aportaciones en acceso abierto y sin restricciones a través de *repositorios institucionales, temáticos o generalistas*. Se valorará también la publicación en *revistas y plataformas* de acceso abierto sin imposición de tasas a las/os autoras/es ni a las/os lectoras/es (modalidad «*acceso abierto diamante*»), especialmente en plataformas de legitimada calidad, como es el caso de *Open Research Europe* u otras plataformas *impulsadas por otras agencias de financiación* [la cursiva es nuestra]”. Así pues, los repositorios digitales de acceso abierto –de distinta naturaleza– se consideran lugares idóneos para la difusión del conocimiento científico, al igual que las revistas y plataformas gratuitas para quienes lo generan y reciben, en tanto no conllevan pagos a intermediarios.

Se añade una aclaración importante: “En ningún caso, la publicación en revistas de acceso abierto, *gold*, *diamante* o en revistas híbridas exime el depósito de las publicaciones en un repositorio; si bien, siendo la primera vez que se incluye este requisito, los comités asesores tendrán flexibilidad a este respecto”. Es decir, que cualquiera que sea el camino escogido siempre ha de llegarse al depósito en un repositorio accesible. Dado la repentina transformación del sistema que esto implica, al menos, se permite un cierto margen en la valoración.

La tercera dimensión gira en torno a la Ciencia Abierta a la Sociedad. Aquí, según la Resolución, “se valorarán las aportaciones fruto de la generación de conocimiento realizada en colaboración y con la implicación activa de la ciudadanía en todo o parte de proceso de investigación (ciencia ciudadana, ciencia participativa, ciencia comunitaria, etc.) y/o en diálogo con otros sistemas y agentes sociales (administraciones públicas, comunidades locales, colectivos, entidades, organizaciones del tercer sector, etc.)”. Este modo de hacer Ciencia probablemente redunde en un mayor impacto social. Desde luego, los investigadores estarán en mejores condiciones de entender los retos sociales en cada lugar y momento y proponer soluciones –aunque también anticipamos que puede llegar a preocupar que se respete su propia autonomía–.

En la siguiente tabla se ha extractado -de la publicada en el citado apéndice- la información relevante a efectos de acceso abierto y Ciencia abierta.

Tabla 1. Lista de posibles métricas, fuentes y dimensiones para evidenciar el valor de cada aportación

Métrica	Dimensión	Nivel	Alcance	Evidencia de	Fuentes (orden alfabético)	Contexto/Narrativa
Cantidad de uso.	Uso y lectura.	Aportación.	Número de visualizaciones descargas, vistas, inclusión en catálogos bibliotecarios, entre otros, considerando distintas plataformas digitales de comunicación.	Impacto científico y/o social.	Plataformas editoriales de publicación en acceso abierto. Repositorios. Scopus.	Número de países y ciudades diferentes desde donde se ha usado una aportación.
Depósito en acceso abierto de la aportación.	Depósito en repositorio de acceso abierto.	Aportación.	Existencia de una copia legible por máquina de la aportación recogida en una o más plataformas de acceso abierto.	Ciencia Abierta.	Repositorios institucionales, temáticos o generalistas de acceso abierto. Plataformas editoriales de publicación en acceso abierto (modelo «diamante», etc.).	Relevancia de la plataforma. Métricas de uso de la aportación en cada plataforma. Vinculación de la aportación con otras aportaciones (publicaciones, conjuntos de datos, programas de ordenador, modelos de aprendizaje automático).
Número de menciones.	Influencia o adopción social.	Aportación.	Número de menciones recibidas por la aportación en documentos no académicos por agentes sociales, culturales, económicos o políticos. Por ejemplo: documentos normativos, patentes, informes políticos o de implementación de políticas públicas, noticias en medios, guías clínicas, etc.	Impacto social.	Agregadores de métricas alternativas (por ejemplo, PlumX). Fuentes directas de los agentes no académicos. Overton. The Lens.	Beneficios y trascendencia que ha generado fuera de la academia. Relevancia y alcance de las organizaciones que hacen uso de la aportación.
Número de interacciones (menciones, favoritos, réplicas, redifusiones, etc.).	Visibilidad social.	Aportación.	Número de interacciones sociales recibidas por la aportación desde medios de comunicación o plataformas de redes sociales.	Impacto social.	Agregadores de métricas alternativas (por ejemplo, Altmetric.com). Plataformas sociales académicas. Sitios web de medios de comunicación. Wikipedia.	Descripción detallada de la audiencia con la que se ha interaccionado, resaltando variedad geográfica, lingüística e influencia.

A comienzos de enero de 2024 la dirección de ANECA publicó el baremo general para la evaluación de Sexenios de Investigación 2023 que concretaba los principios de la Resolución de 5 de diciembre de 2023. Los Comités Asesores han trabajado este mes a marchas forzadas en la adaptación de este baremo a cada uno de los quince campos y subcampos²². Muchas voces han denunciado la aplicación retroactiva de requisitos a las solicitudes en la convocatoria 2023 (BOE 22 de diciembre) –tanto en el baremo general²³ como en los específicos a aplicar por cada Comisión en los distintos campos de los sexenios²⁴– para la evaluación de la actividad profesional del Personal Docente e Investigador de las Universidades españolas²⁵.

A continuación, se resaltan los criterios referidos a la Ciencia abierta. El peso relativo en el baremo general es del 10%, como se observa en la siguiente tabla resumen, al igual que en el caso del impacto social.

Baremo general de evaluación propuesto por ANECA

Contribuye al progreso del conocimiento en el área	10%
Impacto científico	60%
Impacto social	10%
Contribución a la ciencia abierta	10%
Aportación preferente	10%
Reiteración	-15%
Autoría no justificada	-15%
Malas prácticas de publicación	-25% a -100%

Fuente: ANECA, 2024²⁶.

Este baremo general se ve desglosado del siguiente modo: “Contribución a la ciencia abierta (10%) 1. Grado de apertura (depósito de *preprint*, ruta diamante, licencias *Creative Commons*, etc.)²⁷ [...] Otros indicios: Otras contribuciones no académicas, diversidad de repositorios utiliza-

²² Disponible en el siguiente enlace: <https://www.aneca.es/web/guest/-/aneca-publica-baremo-general-para-evaluacion-sexenios-investigacion-2023> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

²³ Disponible en el siguiente enlace:

<https://www.aneca.es/documents/20123/48878/BaremosCamposSexenios.pdf/65570c01-034f-8bc9-d03d-09027743f73c?t=1704190907088> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

²⁴ Disponible en el siguiente enlace: <https://www.aneca.es/web/guest/orientaciones-baremos-de-los-criterios-de-la-evaluacion-de-sexenios-en-la-convocatoria-2023> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

²⁵ Desde CSIF denuncian que “Dado que el profesorado que solicite un sexenio en esta convocatoria de 2023 empezó a “preparar” su solicitud, como mínimo, en el año 2018 (con los criterios que regían en ese año), cualquier cambio que se quiera introducir en esos criterios debe ser claramente en el sentido de “*además de*” y no de “*en vez de*”. De esta forma no se penalizaría a los PDI que han desarrollado correctamente su actividad en el modo en que la Administración se lo había solicitado”. Ha creado una web para ayudar en esta convocatoria del sexenio de investigación 2023 (el plazo de solicitud estuvo abierto del 22 de enero al 12 de febrero de 2024). Disponible en el siguiente enlace: <https://sites.google.com/view/sexenio-investigacion-2023> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

²⁶ Disponible en el siguiente enlace:

<https://www.aneca.es/documents/20123/204324/Baremo+9+revisado.pdf/cdc090ae-3cfa-b79c-adf9-6a817217cd85?t=1705065302210> [fecha de última consulta: 31 de enero de 2024].

²⁷ Se prevén también otros supuestos de menor impacto en nuestra disciplina, 2. En caso de conjunto de datos: Adopción de principios FAIR, posibilidad de descarga, etc. 3. En caso de *software*: Contribución a *software* libre.

dos para depósito, uso y reutilización de datos, etc.". Cabe resaltar la importancia otorgada tanto a los aspectos intensidad como de extensión que representan respectivamente el grado de apertura y la diversidad de repositorios.

Tales criterios generales encuentran un acomodo razonable, dentro del baremo específico propuesto por el Comité Asesor del Campo 9, que especifica con bastante claridad los detalles que afectan al impacto social y a la contribución a la Ciencia abierta en nuestra disciplina. Al respecto, se dice literalmente: "Contribución a la ciencia abierta (10%) 1. Grado de apertura (depósito de *preprint*, ruta diamante, etc.) 2. Diversidad de repositorios utilizados para depósito"²⁸. Así pues, el tipo de contribución realizada en función de la apertura de la vía escogida y la certera utilización de un espectro de repositorios variados juegan un papel relevante. Pesa más el grado de apertura total en cuanto a la puntuación (justamente el doble que la diversidad). Ahora bien podría dudarse de cómo computar esta diversidad (¿por cada repositorio o por el hecho de estar depositada la contribución en más de uno?).

De ahí la urgencia de familiarizarse con cierta rapidez con los medios actualmente disponibles en el campo del Derecho financiero y tributario. A este respecto, aprovechamos la redacción de estas páginas para lanzar públicamente la idea de crear un repositorio temático propio de la Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario.

El cambio de orientación en este criterio ha desencadenado una situación inesperada que ha sobrepasado a algunos servicios. A modo de ejemplo, baste citar que, al comenzar este año natural en la Universidad Complutense de Madrid, desde la Dirección de la Biblioteca de Derecho se han tenido que acordar instrucciones con la Subdirección de Servicios al Usuario para poder abordar el problema que ha supuesto el depósito masivo de documentos en el repositorio institucional Docta Complutense²⁹. La falta de experiencia y las prisas por realizar urgentes volcados de publicaciones en este sorpresivo escenario, han dado lugar a frecuentes fallos en el procedimiento de depósito (porque si no está enviado correctamente, los bibliotecarios no pueden publicar y por tanto no se genera el *handle* necesario). Nuevamente, se ha impuesto la apresurada adquisición de destrezas a los profesores e investigadores (en línea con la filosofía *do it yourself*), fque lamentablemente acaban ocupando (malgastando buena parte de) su tiempo en otros menesteres que no son los que corresponderían a su cualificación, por falta de personal administrativo de apoyo en no pocos casos, sobre todo, en la Universidad pública.

²⁸ Se valorarán con 1 punto las contribuciones que pueden leerse íntegramente en abierto. Se valorará con 0,5 puntos la utilización de diversidad de repositorios para el depósito. Las aportaciones extraordinarias podrán presentarse anonimizadas, para garantizar la confidencialidad y protección de datos de solicitantes o terceros implicados, describiendo adecuadamente en la narrativa el contenido del trabajo.

²⁹ Más información sobre el mismo en la bibliografía disponible en el siguiente enlace: <https://biblioguias.ucm.es/docta>

4.2. El impacto en la acreditación estatal para el acceso a los cuerpos docentes universitarios

A finales de enero de 2024 también ha visto la luz el nuevo procedimiento para la obtención de la acreditación estatal para el acceso a los cuerpos docentes universitarios, conforme al Real Decreto 678/2023, de 18 de julio, por el que se regula la acreditación estatal para el acceso a los cuerpos docentes universitarios y el régimen de los concursos de acceso a plazas de dichos cuerpos³⁰. En él se alude expresamente a la documentación en abierto y al uso de repositorios. Así entre los principios del procedimiento (descritos en el apartado 2) se enumeran estos [la cursiva es nuestra]:

“P1. Garantizará la agilidad y la petición de documentación accesible, *en modo abierto*, abreviada y significativa, utilizando los repositorios institucionales”.

“P4. Garantizará una evaluación basada en la especificidad del área o ámbito de conocimiento, teniendo en cuenta, entre otros criterios, la experiencia profesional, en especial cuando se trate de profesiones reguladas del ámbito sanitario, la relevancia local, el pluralismo lingüístico y *el acceso abierto a datos y publicaciones científicas*”.

Así mismo, se incorporan de manera explícita principios internacionales, que ya hemos mencionado anteriormente. En concreto, en el quinto “P5. La valoración de los méritos y competencias de los aspirantes se llevará a cabo de acuerdo con los estándares internacionales para la evaluación de la calidad docente e investigadora, y en particular de acuerdo con *los principios de la Declaración de San Francisco sobre Evaluación de la Investigación (DORA) y de la Coalición para el Avance de la Evaluación de la Investigación (CoARA)*”.

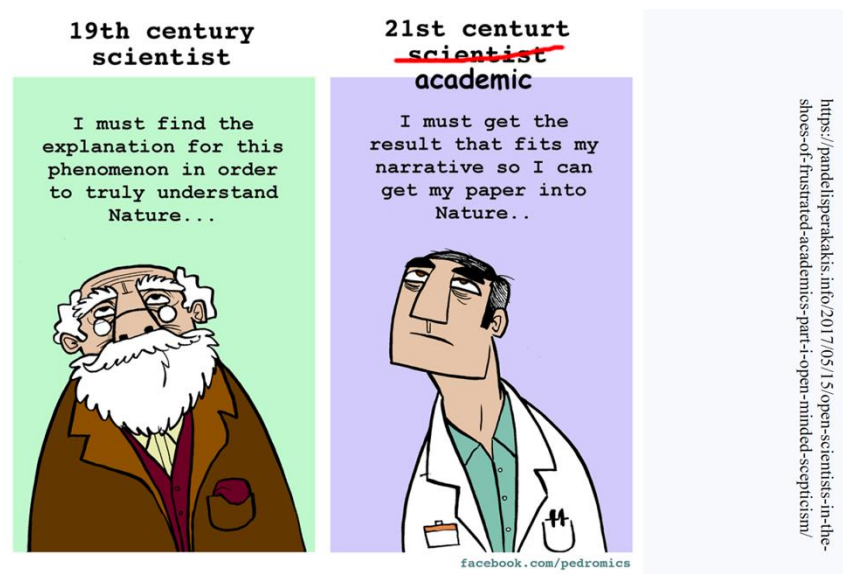
Igualmente, a la hora de contemplar la justificación de los requisitos de admisión y de los méritos alegados (en el apartado 4.3.), se indica que: “ANECA requerirá el uso de *repositorios institucionales o temáticos, así como de agregadores reconocidos internacionalmente, en acceso abierto* con arreglo a los artículos 12 y 69.2.b) de la Ley 2/2023, de 22 de marzo, *como forma de acceso preferente a las publicaciones científicas y otros resultados de investigación*”.

Por último, conviene recordar que, de cara a potenciar el adecuado impacto social, en muchas ocasiones los profesores e investigadores deberán trabajar codo con codo con expertos de otras áreas relacionadas, por lo que cobra especialmente sentido la previsión hecha en el sexto principio: “P6. La evaluación de los méritos y competencias deberá valorar de forma específica el carácter interdisciplinar y multidisciplinar de la actividad investigadora y de transferencia e intercambio del conocimiento y de la experiencia docente”. La cooperación entre disciplinas o la realización de esfuerzos que abarcan o afectan a varias disciplinas deberá abrir forzosamente nuevos canales de comunicación a la sociedad de los resultados de investigación, por lo que creemos habrán de potenciarse también otros repositorios de acceso abierto naturaleza pluridisciplinar y valorarse justamente su utilización.

³⁰ Documento publicado por ANECA, firmado por Pilar Paneque Salgado el 29 de enero de 2024.

5. CONCLUSIÓN

Tal como se dice en el Manifiesto de Leiden³¹, los indicadores cambian el sistema científico a través de los incentivos que establecen. Es preferible contar una batería de indicadores porque “un solo indicador es susceptible de generar comportamientos estratégicos y sustitución de objetivos (según la cual la medida se convierte en un fin en sí misma)”. Es sabido que el sistema de incentivos puede pervertir los resultados y, por ello, merece nuestra atención, más allá de bromas como la de la siguiente viñeta.



Por los motivos expuestos, es perfectamente comprensible que se amplíen el ámbito y las fórmulas de evaluación, a la luz de los problemas detectados, para tratar de aplicar algunas soluciones consensuadas en foros especializados. Ahora bien, la forma acelerada e inesperada en la que se están produciendo estos cambios y, sobre todo, cómo se perciben por los investigadores, en tanto les afectan muy directamente en su esfera privada, puede tener también otras consecuencias sociales indeseadas, frenando el ritmo de la investigación y la innovación en el peor de los casos.

Es muy oportuno preocuparse por canalizar adecuadamente el conocimiento científico y compartirlo. Casi podría decirse que la aspiración se alinea con el ideal bíblico: “Lo que habéis recibido gratis, dadlo gratis” (Mt 10, 8), a veces inspirador para quienes trabajamos en una Universidad financiada con fondos públicos y vocacionalmente queremos prestar un servicio público. Haciendo un paralelismo con el Derecho de la Unión Europea, la eliminación de barreras al conocimiento ya no se haría únicamente en el mercado interior. Esta libertad de movimiento de ideas incluso se asemejaría a la de capitales, por aplicarse también con respecto a terceros Estados.

Subyace una pregunta en todo este proceso de cambio: ¿a coste de quién? En el sistema tradicional, las editoriales suelen retribuir al autor, que, por consiguiente, puede contar con un incentivo económico claro e inmediato, al margen de poder cumplir el deseo de difundir sus ideas en una determinada revista –siempre que supere las revisiones– y son los lectores interesados los

³¹ Principio 9. Deben reconocerse los efectos sistémicos de la evaluación y los indicadores.

que pagan por el acceso a los contenidos concretos o la suscripción periódica. En el nuevo sistema, el autor no sólo no cobra, sino que, a menudo, ha de pagar las tasas de procesado de artículos para poder comunicar los resultados de su investigación y participar en el debate académico (él o, en su lugar, alguna institución a la que pertenezca o financie su investigación – ya sean éstas de naturaleza pública o privada–). En consecuencia, a los intermediarios no se le priva de la posibilidad de seguir enriqueciéndose gracias a su trabajo, aunque proporcionen el acceso abierto. Quizás, en última instancia, pueda resentirse algo el mantenimiento de una clara línea editorial, en la medida en que la orientación de las publicaciones pueda venir más o menos influenciada por quienes hayan de abonar las tasas (porque cuando las paga el propio investigador parece considerarse como demérito).

En el nuevo panorama, ¿de qué forma se retribuye al investigador-pensador-innovador³² por su esfuerzo intelectual creativo? ¿Se tiende a eliminar la citada compensación económica puntual? Cada vez más, parece presuponerse que muchas de las tareas académicas añadidas por mor de una burocracia incesante al personal docente e investigador (algunas que no estarían en la relación de puestos de trabajo, conforme al manido discurso del personal de administración y servicios) han de ser gratuitas; y algunas otrora remuneradas, pueden dejar de estarlo. Quizás esto sea sintomático de que no se valoran suficientemente el capital humano y el tiempo empleado en este tipo de labor. Desde luego, no es este el lugar apropiado para adentrarse a indagar con mayor detalle sobre los derechos de propiedad intelectual y su tratamiento, pero debemos advertir de los riesgos que este desplazamiento de costes conlleva.

Por un lado, desde la perspectiva individual, este fenómeno casi podría ser entendido como un movimiento desde el principio de beneficio, hacia el de capacidad. La gratificación ocasional se vería fundamentalmente reemplazada por un posible incentivo general a largo plazo, siempre que se siguiera valorando la publicación en abierto en futuras evaluaciones, de cara al reconocimiento del complemento salarial y a la promoción en la carrera universitaria. No está de más recordar que el investigador antes ya podía tener acceso a otros materiales de su interés también a través de su propia institución o comprarlos con financiación ajena de sus proyectos, razón por la que las nuevas medidas no le reportan un beneficio particular inmediato en ese sentido. Por supuesto, algún sacrificio en aras de la Ciencia abierta para que la investigación tenga mayor impacto social puede hacerse recaer en el propio investigador, pero debería buscarse un equilibrio para no desincentivarla por el dismantelamiento de incentivos que funcionan (especialmente cuando los salarios en España están muy por debajo de la media europea).

³² Como ya hemos dicho en otra ocasión: “debe estimularse la emergencia de trabajadores-innovadores en todas las instituciones públicas o privadas. Una contribución efectiva al logro de algunos de los Objetivos de Desarrollo Sostenible requiere implantar medidas públicas de apoyo a los innovadores que realmente hagan aportaciones en tal dirección. Esto invita a ir más allá de la tradicional interpretación de los conceptos de investigación, desarrollo e innovación en abstracto y afinar la configuración de tales incentivos, asegurando tanto su suficiente capacidad de motivación como el ulterior control de los resultados verdaderamente obtenidos”. GRAU RUIZ, M. A.: “Empleo y robótica: la legitimidad de adoptar medidas extrafiscales para la urgente capacitación tecnológica funcional”, en Sánchez-Urán Azaña, Y.; García Piñeiro, N; Vega Ruiz, M. L. (Dirs.): *I Congreso Interuniversitario OIT sobre justicia social, trabajo decente y Objetivos de Desarrollo Sostenible*, Volumen I, Ministerio de Trabajo y Economía Social, Madrid, 2023, p.137.

Por otro lado, un repaso a los incentivos fiscales a la I+D+i en el ámbito de la Unión Europea y la OCDE nos ha llevado recientemente a criticar el lamentable olvido de quienes la procuran en el origen de la cadena. Puede que sea hora de replantearse si los estímulos que se les proporcionan a los investigadores y cualesquiera cambios que se propongan en su configuración son realmente adecuados, por el bien de la sociedad en su conjunto³³. Suele decirse que “lo que no es visible, no se comparte y no se difunde”, pero, a nuestro juicio, no debería olvidarse que “si no llega a existir, nunca se podrá hacer visible”.

³³ GRAU RUIZ, M.A.: “Fostering innovation in the European Union”, en Debelva, F. (Ed.): *Liber Amicorum Luc De Broe*, Wolters Kluwer (en prensa).

CAPÍTULO 3

NUEVOS INSTRUMENTOS PARA LA VALORACIÓN DE MONOGRAFÍAS EN LOS PROCESOS DE EVALUACIÓN DEL PDI

ANA ISABEL GONZÁLEZ GONZÁLEZ

Universidad de Oviedo

1. Introducción. 2. Universidad, investigación y evaluación. 3. Artículos de revistas y monografías en los procesos de evaluación. 4. El sello de calidad en edición académica CEA-APQ. 4.1. El sello CEA-APQ Monografías. 4.2. Proceso de evaluación. 5. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: El profesorado de la Universidad somete su actividad investigadora a diferentes procesos evaluadores. Esta evaluación se apoya en distintos instrumentos que facilitan la valoración de los resultados de investigación.

Desde hace algunos años se han puesto en marcha distintos proyectos para desarrollar criterios de valoración de libros que permitan facilitar la labor de las comisiones de evaluación, siendo reconocidos por la ANECA en sus procesos evaluadores.

Uno de ellos, el sello CEA-APQ, acaba de iniciar una nueva etapa para evaluar tanto colecciones de libros como monografías individuales. Sus requisitos y la evolución que ha seguido se analizan en este trabajo.

PALABRAS CLAVE: Evaluación de la investigación, edición académica, monografías académicas, indicadores de calidad.

ABSTRACT: University research activity is subject to different evaluation processes. This evaluation is supported by different instruments that facilitate the assessment of research results.

In recent years, different projects have been launched to develop book evaluation criteria in order to facilitate the work of evaluation commissions. Several of them have being recognized by ANECA in its evaluation processes.

One of them, the CEA-APQ seal, has just begun a new stage to evaluate both book collections and individual monographs. This work analyses its evolution and requirements.

KEYWORDS: Research assessment, academic edition, academic monographs, quality indicators.

1. INTRODUCCIÓN

La evaluación del personal docente e investigador (PDI) de la Universidad se ha convertido en una actividad habitual. A la evaluación continua a la que se encuentra sujeto en las actividades docentes (encuesta general de la enseñanza en titulaciones oficiales, encuestas de satisfacción en jornadas o cursos en los que participa, implantación de programa DOCENTIA....), en el ámbito investigador debe someter su actividad a una evaluación periódica (sexenios) así como superar los procesos de acreditación para el acceso a las diferentes figuras de profesorado.

Aunque esta situación no es nueva, ni tampoco exclusiva del ámbito universitario, en los últimos años se ha convertido en un elemento que determina en gran medida la forma en la que organiza y realiza su labor tanto el profesorado de manera individual como la institución colectivamente. De ahí que cualquier modificación en la normativa reguladora de los distintos aspectos o formas de evaluación tenga, sin duda, reflejo en el comportamiento de los sujetos afectados.

De hecho, tanto la normativa que regula la evaluación de la actividad investigadora como la normativa que rige la acreditación, modificadas recientemente, han venido incorporando nuevos instrumentos que permiten una mejor y, tal vez, más objetiva valoración de los resultados de la investigación. Basta revisar los Boletines Oficiales del Estado en los que se publica anualmente la convocatoria para la evaluación de la actividad investigadora, los conocidos sexenios, para comprobar cómo pequeños ajustes se producen en todas ellas y en casi todas las áreas. La jurídica no es una excepción.

Uno de los aspectos afectado por estos cambios es el relativo a la valoración de las monografías, aun cuando el ámbito jurídico puede decirse que ha sido uno de los más estables a este respecto, por cuanto su valor (el de las monografías) nunca se ha puesto en cuestión. Diferente es la forma en que se hayan podido valorar o los instrumentos con los que se ha contado para ello.

Lo cierto es que la relación del libro con la Universidad es milenaria y ha sido una herramienta indispensable para la transmisión del conocimiento que la invención de la imprenta revolucionó. Pero también es, y debemos subrayarlo, un medio, un instrumento de comunicación científica en ciertas áreas, que tradicionalmente han hecho uso del formato del libro para presentar y dar a conocer los resultados de su investigación.¹

En efecto, tradicionalmente, en el ámbito de las Ciencias Jurídicas se ha hecho uso del formato del libro para presentar y dar a conocer los resultados de investigación pese a que, con carácter general, la aplicación en la evaluación de la actividad investigadora de criterios propios de otras áreas científicas ha ido priorizando la utilización de artículos.

Se puede hablar de las causas que han podido justificar esta situación, buscando una igualdad en los criterios de todas las áreas, pensando que podían usar métodos más “objetivos”, o el hecho de que los criterios para la valoración de las revistas estuvieran más desarrollados y estandarizados, pero lo cierto es que en algunas ramas se han preterido las aportaciones en formato libro hasta el punto de que quienes utilizan este formato para publicar lo hacen más por convicción o gusto que porque el sistema se lo reconozca.

Sin embargo, desde hace ya algunos años se han puesto en marcha distintos proyectos para desarrollar criterios de valoración de libros y editoriales académicas que permitan facilitar la labor de las diferentes comisiones de evaluación, algunos de los cuales han sido reconocidos por la ANECA en sus procesos evaluadores.

¹ Sugerente resulta, en este sentido, el capítulo de CHARTIER (2007), titulado “La Universidad y la edición. Pasado, presente y futuro”, que inicia señalando: “Como historiador no puedo empezar sino recordando los vínculos antiguos que ligaron las universidades de la Edad media o del Renacimiento con la publicación de libros”, para continuar analizando la evolución que ha seguido.

Uno de ellos, el Sello de Calidad en Edición Académica CEA-APQ, acaba de iniciar una nueva etapa, desdoblando su funcionalidad para evaluar no solamente colecciones de libros sino también monografías individuales.

2. UNIVERSIDAD, INVESTIGACIÓN Y EVALUACIÓN

Afirma la Exposición de Motivos de la LOSU que “las universidades son un lugar privilegiado de formación y de conocimiento y al mismo tiempo un espacio crítico en que pueden abordarse los retos a los que nos enfrentamos, experimentar respuestas y generar puentes de colaboración y acción con el entorno social más cercano y con otras muchas universidades y centros de investigación de todo el mundo”. De ahí que su artículo 2 señale, entre las funciones del sistema universitario, la de “(c) generación, desarrollo, difusión, transferencia e intercambio del conocimiento y la aplicabilidad de la investigación en todos los campos científicos, tecnológicos, sociales, humanísticos, artísticos y culturales” y la de “(g) la transferencia e intercambio del conocimiento y de la cultura al conjunto de la sociedad a través de la actividad universitaria y la formación permanente o a lo largo de la vida del conjunto de la ciudadanía”.

Por otro lado, el artículo 5 establece la necesidad de garantizar niveles de calidad alineados con “los criterios y directrices establecidos para el aseguramiento de la calidad en el Espacio Europeo de Educación Superior”. Para ello se requiere el desarrollo de procedimientos de evaluación, certificación y acreditación. Más concretamente, el nº 4 de este artículo se remite a la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (en adelante, ANECA) y a las agencias de evaluación de las Comunidades Autónomas.

En relación con la evaluación del profesorado, si nos referimos a la acreditación, el art. 69.2 señala que el procedimiento que se establezca deberá garantizar “una evaluación tanto cualitativa como cuantitativa de los méritos docentes y de investigación, y en su caso de transferencia del conocimiento, con una amplia gama de indicadores de relevancia científica e impacto social” así como “una evaluación basada en la especificidad del área o ámbito de conocimiento, teniendo en cuenta, entre otros criterios, la experiencia profesional, en especial, cuando se trate, entre otras, de profesiones reguladas del ámbito sanitario, la relevancia local, el pluralismo lingüístico y el acceso abierto a datos y publicaciones científicas”.

Este artículo, tal como se señala en la Exposición de Motivos del Decreto 678/2023, de 18 de julio, por el que se regula la acreditación estatal para el acceso a los cuerpos docentes universitarios y el régimen de los concursos de acceso a plazas de dichos cuerpos, “pretende mejorar la calidad de la evaluación mediante la inclusión de una mayor pluralidad de métodos, criterios, y contribuciones evaluadas, así como una mayor contextualización de la evaluación”, garantizando una evaluación tanto cualitativa como cuantitativa.

También el art. 76, al hablar de las retribuciones del personal docente e investigador funcionario, mantiene la posibilidad de complementos retributivos ligados a méritos individuales de docencia, investigación o transferencia, para lo cual el profesorado someterá su actividad a evaluación, en principio a la ANECA.²

² Aunque esta podrá acordar con las agencias de calidad autonómicas el desarrollo de esa evaluación.

El Decreto de Acreditación, además, se hace eco de las orientaciones para la reforma de la evaluación de la investigación que internacionalmente se están impulsando, entre otros, por la Comisión Europea,³ y pone el acento en un aspecto, que estaba siendo denunciado por la comunidad académica, derivado “de un mal uso de los indicadores bibliométricos que conducen a la sobreproducción de investigación de bajo riesgo y a la uniformización del sistema”. Un elemento, en ese sentido, es dar más peso a la aplicación de “métodos cualitativos apoyados en un uso responsable de indicadores cuantitativos”.

Los nuevos criterios de evaluación, de acuerdo con la disposición adicional segunda del Decreto, fueron modificados el 20 de marzo de 2024. Por lo que afectan a la actividad investigadora⁴ se valoran una amplia gama de resultados entre ellos, las publicaciones científicas y las aportaciones a congresos.

3. ARTÍCULOS DE REVISTAS Y MONOGRAFÍAS EN LOS PROCESOS DE EVALUACIÓN

Las publicaciones científicas son, por lo tanto, una de las formas en las que se materializan los resultados de la investigación. Ahora bien, aunque en muchas ramas del conocimiento esto se realiza de forma generalizada a través de la publicación de artículos en revistas científicas,⁵ en las áreas de humanidades y ciencias jurídicas la publicación de monografías o capítulos de libros ha tenido tradicionalmente un gran peso y consideración. Eso explica las diferencias que se pueden apreciar al analizar los requisitos mínimos que se establecen para la acreditación del profesorado en el acceso a los cuerpos docentes universitarios, pendientes de reforma en estos momentos. Sin embargo, estas publicaciones son valoradas de diferentes maneras, según se trate de unas áreas u otras, y existen diferencias —en ocasiones notables— de un campo de conocimiento a otro.

Pese a ello, si analizamos los criterios específicos establecidos para evaluación de la actividad investigadora,⁶ veremos que la edición de monografías y capítulos de libro queda bastante diluida de acuerdo con las Resoluciones de la Comisión Nacional Evaluadora de la Actividad Investigadora (en adelante CNEAI). En algunas áreas venían considerándose como aportaciones extraordinarias, y no se permitía más de una; en otras ni siquiera se consideraban, y, en general, se percibía una preponderancia en la valoración de los artículos de revista. Aunque esta situación parece querer reconducirse si atendemos a la reciente Resolución de la CNEAI de 5 de diciembre de 2023, por la que se publican los criterios para la evaluación de la actividad investigadora del año 2023,⁷ que se han actualizado “con el objetivo fundamental de ajustarlos a la nueva Ley Orgáni-

³ En efecto, la Comisión Europea firmó hace un año el Acuerdo sobre la Reforma de la Evaluación de la Investigación, que se orienta hacia una evaluación más cualitativa que cuantitativa, siendo básica a este respecto la evaluación por pares, y busca revertir los inapropiados usos que han tenido algunas métricas, como el factor de impacto y evitar, por ejemplo, “el uso de rankings de organizaciones de investigación en la evaluación de la investigación” (p. 6).

⁴ Que incluye la actividad de transferencia e intercambio del conocimiento.

⁵ Así ocurre, por ejemplo, en las ramas experimentales, tecnológicas o de ciencias de la salud y, cada vez más, en parte de las ciencias sociales.

⁶ Cuya nueva orientación se ha dado a conocer ya por ANECA.

⁷ BOE de 16 de diciembre de 2023.

ca del Sistema Universitario (LOSU) y dar coherencia a este programa de evaluación de la actividad investigadora con lo dispuesto en el Real Decreto 678/2023, por el que se regula la acreditación estatal para el acceso a los cuerpos docentes universitarios (artículo 21.6).⁸

En general, la evaluación de las revistas ha venido siendo objeto de un tratamiento más detallado y se encuentra en una fase más evolucionada, en especial en algunas ramas del conocimiento, si bien está centrada en criterios muy cuantitativos.⁹

Si tomamos como ejemplo la normativa que vino regulando la anterior evaluación de la actividad investigadora,¹⁰ encontramos en los distintos campos del conocimiento una serie de criterios generalizados para las revistas, con una preferencia de los artículos que se encuentren en el Journal Citation Reports (JCR). Así ocurre en los campos 1 a 5 y en dos de los tres subcampos del campo 6.¹¹ Solamente a partir del subcampo 6.3, de Arquitectura, Ingeniería Civil, Construcción y Urbanismos empieza la Resolución a hacer referencia a otros instrumentos como Scimago Journal Rank (SJR) o bases de datos como Arts and Humanities Citation Index de Web of Science, que van ampliándose en número y contenido según la especialización del campo de conocimiento incluyendo por ejemplo, SCOPUS, Emergin Sources Citation Index (ESCI), MIAR (Matriz de Información para el Análisis de Revistas), CARHUS o la Clasificación Integrada de Revistas Científicas CIRC.¹² También, entre ellos, en algunos campos se hace referencia al ranking de revistas con sello FECYT, aunque en este caso se limita a los subcampos 7.1 Ciencias Sociales, Políticas, del Comportamiento y de Estudios de Género y 7.2 Ciencias de la Educación, y a los Campos 9. Derecho y Jurisprudencia; 10. Historia, Geografía y Artes y 11 Filosofía, Filología y Lingüística.

A este respecto, la experiencia evaluadora llevada a cabo por FECYT (Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología) para la evaluación de las revistas científicas ha tratado de equilibrar la situación anterior y, también, mejorar la práctica editorial a través de orientaciones y criterios homogéneos y transparentes. Tal como señalan Delgado López-Cózar, Ruíz Pérez y Jiménez Contreras (2007, p. 21), “el objetivo último de estas iniciativas de la FECYT es continuar y apoyar la tarea de internacionalización de la Ciencia española, ayudando a aquellas revistas, de todas las áreas de conocimiento que realmente puedan contribuir a ello”.¹³

⁸ <https://www.aneca.es/web/guest/-/aprobados-los-criterios-de-evaluaci%C3%B3n-de-la-pr%C3%B3xima-convocatoria-2023-del-sexenio-de-investigaci%C3%B3n>. Este trabajo se centra en los criterios aplicados para la evaluación de los sexenios de investigación puesto que a ellos se remite la propia ANECA al publicar los nuevos criterios de acreditación para garantizar la coherencia de los procesos de evaluación que la Agencia efectúa.

⁹ No exentas, sin embargo, de críticas por un uso indiscriminado de métricas y rankings (Véase DELGADO LÓPEZ-CÓZAR (2021) o POMARES CINTAS (2021).

¹⁰ Tomando como referencia la Resolución de 21 de noviembre de 2022, de la Comisión Nacional Evaluadora de la Actividad Investigadora, por la que se publican los criterios específicos aprobados para cada uno de los campos de evaluación.

¹¹ Que incluye los campos de Matemáticas y Física, Química, Biología Celular y Molecular, Ciencias Biomédicas, Ciencias de la Naturaleza y dentro de Ingenierías y Arquitectura, el subcampo de Tecnologías Mecánicas y de la Producción y el de Ingenierías de la Comunicación, Computación y Electrónica.

¹² Incluso en el subcampo 7.2 de Ciencias de la Educación se incluye el ranking Dialnet Métricas.

¹³ No ha sido el único intento en este sentido, y podemos remitirnos a otras experiencias como IN-RECJ para el ámbito jurídico que, sin embargo, no tuvo continuidad. Véase DELGADO LÓPEZ-CÓZAR, RUIZ PÉREZ y JIMÉNEZ CONTRERAS (2010).

Solamente en el caso del campo 9, Jurisprudencia, no hay mención alguna a JCR ni a la mayoría de las referencias que acabamos de señalar para las revistas. De hecho, en este campo, en los artículos “se valorará como indicio de calidad la publicación en revistas científicas especializadas y reconocidas, españolas o extranjeras, que preferentemente deberán cumplir los criterios que se especifican en el apéndice de esta Resolución y/o estén en bases de datos reconocidas (por ejemplo, el ranking de revistas científicas españolas con sello de calidad FECYT)”.

En realidad, si comparamos este campo con el resto, se puede ver que opta por una evaluación más cualitativa, fundamentada en la originalidad, rigor, metodología y repercusión en el ámbito del Derecho, apoyándose en evidencias.

Si en las aportaciones en forma de artículos no hay duda de su validez, con las diferencias en cuanto a su valoración ya señaladas, en el caso de la edición de libros (monografías y capítulos de libros) la situación es diferente, aunque cabe señalar un cambio sustancial respecto a anteriores convocatorias al que nos referiremos posteriormente.

Por lo que respecta a la validez del libro como aportación, cabe señalar que algunas áreas como Matemáticas y Física o Ingenierías de la Comunicación, Computación y Electrónica, solamente valoran artículos y otras, como es el caso de Química, aunque incluyen la referencia a los criterios a tener en cuenta en la evaluación de libros y capítulos de libros, se señala que no se aceptará más de una aportación de este tipo y su valoración será la de artículos científicos publicados en revistas de segundo cuartil.¹⁴ Incluso algunas que permiten la aportación de este tipo de trabajos, limitan su número por cuanto se exige que una mayoría, incluso 4 de las cinco aportaciones, sean patentes o artículos en el primer cuartil de JCR.¹⁵

En sentido contrario, en Antropología (dentro del subcampo 7.1), en Historia e Historia del Arte (dentro del campo 10) y en el campo 11, Filosofía, Filología y Lingüística, se contempla con carácter orientativo la necesidad de que una de las cinco aportaciones presentadas sea un libro monográfico de investigación.

Por otro lado, por lo que se refiere a la forma de valorar esos libros, se ha producido una clara evolución de un modelo sin referencias que, como mucho, hacía mención en algunas áreas a la posición de la editorial en Scholarly Publishers Indicators (SPI) o una genérica alusión incluida en el apéndice de la Resolución a las publicaciones con sello de Calidad en Edición Académica (CEA-APQ).¹⁶

A pesar de ello, la desaparición de la validez del formato libro parece ir rectificándose, al menos formalmente. Así, en la convocatoria de noviembre de 2022, prácticamente todos los campos de

¹⁴ A mayor abundamiento, a continuación, señala con carácter orientativo que para obtener una evaluación positiva deben presentarse 5 aportaciones dentro del primer cuartil en JCR.

¹⁵ Es el caso de Tecnologías Mecánicas y de la Producción. Igualmente, solo permite una aportación en formato libro el campo 3. Biología Celular y Molecular, o el 5. Ciencias de la Naturaleza.

¹⁶ Véase, por ejemplo, la Resolución de 23 de diciembre de 2021, de la Comisión Nacional Evaluadora de la Actividad Investigadora, por la que se publican los criterios específicos aprobados para cada uno de los campos de evaluación.

conocimiento, con distinto alcance y algunas limitaciones, reconocen la posibilidad de aportaciones en formato libro o capítulo de libro,¹⁷ y en todos ellos se recogen ya elementos para su valoración, como es el caso de las publicaciones con el sello CEA-APQ, la utilización del SPI (no solamente de forma directa por el ranking de editoriales sino también otras de sus funcionalidades como el sistema de aceptación de originales),¹⁸ así como la referencia a las citas recibidas, a las reseñas en revistas especializadas u otros indicios de calidad. Se mantiene, de todas formas, la referencia final en el apéndice de la resolución a la valoración en función de la posición que las editoriales ocupen en SPI o, en su caso, en otros de características similares, así como la referencia a las publicaciones en editoriales que cuenten con el sello CEA-APQ.

Esta mejora en la validez de las monografías como forma de publicación de resultados de investigación está también presente en la Resolución de 5 de diciembre de 2023, por la que se publican los criterios de evaluación de la actividad investigadora. Además supone un sustancial cambio en las prácticas que parecían haberse consolidado en los últimos años y que pretende alinearse con las orientaciones que establece el Real Decreto 678/2023, relativo al procedimiento de acreditación estatal para el acceso a los cuerpos docentes universitarios.

Llama la atención, lo primero, la ampliación del tipo de aportaciones que se pueden someter a evaluación en concepto de aportaciones “extraordinarias”, además de incorporar un nuevo campo 0 interdisciplinar y multidisciplinar. Pero, sobre todo, el cambio en la orientación para combinar métodos cualitativos e indicadores cuantitativos en línea con las orientaciones del movimiento internacional de reforma de la evaluación de la investigación, tras haberse adherido ANECA a la Declaración de San Francisco (DORA) y a los acuerdos de CoARA.¹⁹ De ahí la importancia que se otorga a la justificación que el solicitante deberá presentar de los méritos alegados con referencia a los indicios de relevancia e impacto de cada aportación, en la que “se hará un uso responsable de indicadores cuantitativos (indicadores bibliométricos normalizados, entre otros)”. Además, y esto va a tener efectos más o menos inmediatos en los usos y prácticas de los investigadores, se apuesta por “la accesibilidad en abierto de los resultados científicos del personal docente y utilizarán los repositorios institucionales como forma de acceso a la documentación...”.²⁰ Como criterios generales, para valorar una contribución, esta debe contribuir al progreso del conocimiento y presentar impacto científico o social y se evaluará con “criterios y metodologías de evaluación cualitativas y cuantitativas”.

¹⁷ Como señalamos, solamente un campo y un subcampo no contemplan esta posibilidad.

¹⁸ El campo 11 incluye también como elemento para valorar ese prestigio editorial el IE-CSIC.

¹⁹ De esta manera se asumen los cambios que se están produciendo en las metodologías y enfoques de la evaluación de Humanidades y Ciencias Sociales (Véase GIMÉNEZ TOLEDO, 2018).

²⁰ Tras la fase de consulta pública, el texto final ha precisado esta obligación para garantizar el respeto a los derechos de propiedad intelectual que hubieran podido verse seriamente comprometidos de haberse mantenido la redacción inicial. En el borrador definitivo se ha añadido que “como reconoce el artículo 37.6 de la LCTI, se respeta el derecho de atribución o transferencia a terceros de los derechos sobre las publicaciones que impidan que éstas estén en acceso abierto, aceptando aportaciones que, aunque estén depositadas, estén embargadas”.

Centrándonos en la valoración de las monografías, estas se consideran, como regla general, una contribución ordinaria, precisándose que “no se considerarán aportaciones válidas los libros y capítulos de libros autopublicados o financiados por la persona solicitante sin el concurso de procesos de evaluación de los originales a través de los procedimientos comúnmente reconocidos”.²¹ Analizando los diferentes campos, queda un campo, el 1, que no incluye los libros como aportación ordinaria, centrándose en artículos de revista y patentes. Todos los demás ya incluyen los libros y capítulos de libros²² si bien en los campos 2, 3, 4 y 5, los mínimos orientativos para una valoración positiva contemplan una preferencia por la presentación de cinco aportaciones que sean artículos con alta relevancia e impacto, lo que deja poco margen real para utilizar el formato libro. También el campo 8 antepone la presentación de 5 artículos, dos de los cuales deberán tener relevancia e impacto alto. En el resto de los casos se pide que el número de artículos de alto impacto sea de 4, 3 o incluso 2. Solamente en el área de Derecho no se establece ninguna limitación, permitiendo que sea cualquiera de las aportaciones ordinarias (libros, capítulos o artículos) siempre que cumplan con los criterios para su consideración como válidas.²³ En cambio, también hay campos en los que se exige o considera como requisito la necesidad de presentar al menos una monografía de alto impacto para una valoración positiva: así en Antropología Social²⁴, en Historia e Historia del Arte²⁵ o en Filosofía, Filología y Lingüística. Y en Bellas Artes y Música basta una aportación de alta relevancia e impacto que sea libro, artículo o capítulo de libro.

En todos los casos en los que se contempla la opción de presentar libros o capítulos de libros como aportación válida, se valorará “el prestigio de la editorial, de editoras/es, la colección en la que se publica la obra, si la colección o el libro ha obtenido algún sello de calidad otorgado por una institución de reconocido prestigio y las reseñas recibidas en las revistas científicas especializadas”.

²¹ Además, para cualquier tipo de aportación (sea libro o artículo de revista), en los baremos “se establecerán criterios específicos para la reiterada publicación de trabajos en las mismas revistas o editoriales, o en aquellas pertenecientes o asociadas al mismo organismo en el que la persona solicitante realice su investigación, si ello no quedara suficientemente argumentado”.

²² Aunque para los campos 5 y 6.2 solo se admiten de manera excepcional y justificada.

²³ De hecho, en este campo, con carácter general se valorarán las aportaciones “que desarrollen nuevas perspectivas del pensamiento jurídico; las que supongan investigaciones originales sobre la evolución histórica, social o cultural de las normas; los estudios y trabajos de política jurídica y aquellos que introduzcan propuestas relevantes de perfeccionamiento de las normas en relación con el derecho interno o internacional; los que aporten conocimientos e instrumentos conceptuales y analíticos para mejorar la eficacia de las normas jurídicas y el cumplimiento de sus objetivos, así como los análisis que ofrezcan soluciones a problemas de interpretación, lagunas y contradicciones del ordenamiento jurídico español o internacional; los análisis de jurisprudencia que se basen en decisiones jurisprudenciales sobre un tema o temas conexos, que tengan por objeto esclarecer los criterios de actuación de los tribunales y su evolución, así como los comentarios propositivos sobre sentencias especialmente relevantes para el entendimiento y posterior aplicación del Derecho; y las obras generales que se reconozcan como de referencia contrastada dentro de la disciplina o supongan un progreso en la organización de un campo temático poco estructurado”. Esta dicción no supone ningún cambio sustancial en relación con el contenido en la Resolución de 2022.

²⁴ Puede ser una monografía o dos artículos.

²⁵ Sería válido igualmente un artículo y un capítulo de libro.

Pero, como apuntábamos, el cambio sustancial en esta nueva Resolución es el enfoque en la valoración y criterios que se van a seguir en la evaluación de las aportaciones, a cuyos efectos se incluye un Apéndice titulado “Dimensiones, métricas y fuentes de la Bibliometría Narrativa. Criterios mínimos de los medios de difusión de las publicaciones”, que recoge las posibles métricas y fuentes aplicables, partiendo de la idea de que no se trata de aplicar meramente datos sino una bibliometría narrativa que permita “presentar, justificar y contextualizar evidencias e indicios” de la visibilidad e influencia de los resultados de la investigación. Estas métricas pueden referirse a la aportación, al medio de difusión y a su disposición en acceso abierto. Este Apéndice incluye también una tabla, con carácter orientativo, de posibles métricas y fuentes que permitan evidenciar la relevancia de las aportaciones, entre las que se incluyen el número de citas, percentiles, cantidad de uso por descargas, menciones, impacto... Entre ellas se encuentran los sellos de calidad editorial, y expresamente recogido el sello CEA-APQ que, igualmente, es mencionado en el apartado final del Apéndice entre los “Criterios mínimos que debe reunir un medio de difusión de la investigación para que las publicaciones que en él se incluyan puedan ser consideradas en la evaluación (en caso de que no se cumplan los citados en la Tabla 1)”.²⁶

4. EL SELLO DE CALIDAD EN EDICIÓN ACADÉMICA CEA-APQ

El sello CEA-APQ es un instrumento de evaluación promovido por la UNE con el aval de ANECA y FECYT. Ante la dificultad de valoración de las monografías, que estaba originando su postergación en la actividad de los investigadores, UNE propuso un modelo externo de evaluación que, como hemos visto, está reconocido como indicio de calidad tanto en relación con la evaluación de la actividad investigadora como con los procesos de acreditación para el acceso a los cuerpos docentes universitarios.

Este sello, cuyos indicadores fueron el resultado del trabajo de tres grupos de investigación de biblioteconomía expertos en edición,²⁷ con la coordinación de UNE, pretendió desde el principio ser un instrumento de utilidad para todos los agentes implicados en los procesos de evaluación, no solamente los evaluadores sino también para los investigadores y las propias editoriales.

Con este sello se ha buscado tanto reconocer las mejores prácticas editoriales dentro de la edición académica como orientar la labor de las propias editoriales procurando una mejora continua de la misma. De hecho, en sus 7 convocatorias se ha ido produciendo una adaptación y concreción de los indicadores que se evalúan para la concesión del sello, consolidándose como un instrumento adecuado para la valoración de las monografías. Ello explica que en la anterior Resolución de la CNEAI, a la que hemos hecho referencia, 10 de los 11 campos del conocimiento reconociesen como elemento de valoración el sello CEA-APQ.²⁸ Situación que resulta reseñable si

²⁶ En efecto, el párrafo final de este Apéndice señala: “Asimismo, se tendrá especialmente en cuenta la indexación de las revistas en las bases de datos bibliográficas de reconocido prestigio. Tratándose de libros y capítulos de libros, se valorarán aquellos publicados en editoriales que cuenten con el sello de Calidad en Edición Académica CEA-APQ (ANECA-UNE-FECYT) u otros similares”.

²⁷ ILIA, Electra y EC3.

²⁸ Queda fuera el campo 1 de Matemáticas y Física.

tenemos en cuenta que en la Resolución de 2021 solamente el campo 10 lo contemplaba. Esta tendencia se consolida con la última Resolución, tal como se desprende de lo señalado anteriormente.²⁹

Hasta el momento, tras siete convocatorias, 63 colecciones académicas, que publican resultados de investigación, han obtenido este sello y son 35 las monografías certificadas en la primera convocatoria del sello CEA-APQ para monografías.

4.1. El sello CEA-APQ Monografías

Hasta el 2023, el sello CEA-APQ venía evaluando colecciones aunque no era esta la primera intención con la que se iniciaron los trabajos para el diseño de un sello que avalase las monografías académicas.³⁰ Sin embargo, la mayor similitud en la valoración de las colecciones de monografías con el proceso que se estaba llevando a cabo desde FECYT para la evaluación de las revistas propició que, como primer paso, se desarrollase un sello centrado en colecciones académicas.

Tras 6 evaluaciones con éxito y reconocimiento por parte de la academia y de los organismos evaluadores, la firma de renovación del convenio que sustenta este sello entre ANECA, FECYT y UNE, en febrero de 2023, incluyó por primera vez su ampliación a la evaluación individual de monografías, abriéndose una convocatoria piloto en el mes de septiembre.³¹

La extensión del sello CEA-APQ a las monografías de manera individual se justifica en la constatación de que un buen número de libros académicos se publican fuera de colección.³² De esta forma se busca reconocer también aquellas obras que, sin formar parte de una colección, reúnen los requisitos necesarios de calidad científica para ser consideradas positivamente en diferentes procesos de evaluación. De la misma manera puede ser utilizado para aquellas obras que, formando parte de una colección, esta no ha alcanzado el grado de madurez necesario para optar al sello de colecciones. Con ello, además de valorar la obra individualmente considerada, el sello busca también potenciar y extender las buenas prácticas en la edición académica.

Al igual que ocurre con las colecciones, para acceder a la evaluación debe tratarse de una monografía científica que publique resultados de investigación. De hecho, en las bases de la convocatoria se excluyen expresamente los manuales docentes, los libros de divulgación o de carácter técnico-profesional, las actas de congresos u obras colectivas procedentes de reuniones de tra-

²⁹ Cabe subrayar que, por el contrario, ha desaparecido toda referencia a SPI, otro de los instrumentos que había adquirido importancia en la valoración de las monografías, incluso antes de la puesta en marcha del sello CEA-APQ. En todo caso, como señala el Apéndice la Resolución, las métricas y fuentes que se recogen son recursos orientativos y su ausencia “no excluye la posibilidad de incluirlas en los indicios de relevancia e impacto de las aportaciones presentadas”.

³⁰ Como queda reflejado en GONZÁLEZ GONZÁLEZ (2015), pp. 85 y ss.

³¹ Una vez cerrada la 7ª convocatoria del sello de CEA-APQ para colecciones.

³² En el ámbito de la edición universitaria GIMÉNEZ TOLEDO (2021) lo concreta en el 30% de las obras publicadas por las editoriales asociadas a UNE. No es, sin embargo, una práctica exclusiva de la edición universitaria sino apreciable en toda la edición académica, como se puede ver en GIMÉNEZ TOLEDO (2017).

bajo o de grupos de investigación.³³ En el caso de las traducciones, “solo serán aceptadas para la evaluación aquellas que incluyan un cuerpo crítico o un estudio introductorio que aporte algún tipo de novedad científica en el campo en el que se centre la monografía”.

Para la evaluación de las monografías se toman en consideración 9 criterios.³⁴ Si bien los primeros indicadores tienen que ver básicamente con la calidad de la información que facilita la editorial, resultan primordiales los tres últimos, puesto que todo el sistema de valoración pretende determinar que se ha seguido un correcto y completo proceso de selección del original y que el resultado final editado responde a una práctica editorial rigurosa, basada en las evaluaciones llevadas a cabo por expertos independientes.

La [guía de evaluación](#) concreta estos indicadores, explicando su alcance y requisitos. De acuerdo con ellos, resulta imprescindible que la editorial tenga un procedimiento de selección de originales público y transparente, basado en un sistema *peer review*. También debe ser pública y de fácil acceso la información sobre el proceso de edición.

Pero, además, la editorial deberá aportar las evidencias suficientes que permitan una trazabilidad de dicho proceso que demuestre que se ha contado efectivamente con esas evaluaciones externas y que sus recomendaciones se han seguido en la publicación de la monografía. A estos efectos, deberán presentar todos los informes que la editorial hubiere solicitado en relación con la monografía evaluada, junto con una memoria de comprobación de los cambios propuestos, distinguiendo entre los cambios aceptados y rechazados.³⁵

La mera existencia de informes no es suficiente, sino que para obtener el sello se requiere que hayan sido elaborados por evaluadores externos con un perfil adecuado a la temática de la monografía y que reúnan un mínimo en su contenido. Se exige, a este respecto, que se trate de “informes completos, exhaustivos y justificados en todos los casos, con razonamiento específico sobre los aspectos científico-técnicos de la obra”. También se precisa que sus recomendaciones se hayan incorporado a la edición por lo que, en el caso de que contengan alguna recomendación de mejora, la editorial debe evidenciar que estas se han trasladado a los autores y que se han atendido en todo o en parte, de manera justificada, debiendo poder comprobarse cómo han sido incorporadas a la obra finalmente editada.³⁶

Aunque este modelo de evaluación es novedoso en nuestro país, se enmarca en las experiencias que sobre evaluación de la investigación en ciencias sociales y humanidades se están llevando

³³ Salvo que dicha obra hubiera sido concebida como un proyecto de colaboración entre varios autores.

³⁴ Identificación de la monografía (I. 1), Disponibilidad electrónica (I. 2), Inclusión de metadatos (I. 3), Comité Científico y Editorial (I. 4), Política editorial de la entidad editora (I. 5), Instrucciones para la presentación de manuscritos (I. 6), Información sobre el proceso de selección de manuscritos (I. 7), Informes externos de evaluación (I. 8) y Comunicación motivada de la resolución (I. 9).

³⁵ En caso de que uno de los informes sea positivo y otro sea negativo, la editorial deberá aportar un tercer informe externo que dirima la decisión sobre su publicación.

³⁶ En este sentido, el indicador 9 es clave para conocer este proceso al requerir que la editorial demuestre cómo se ha comunicado al autor, de manera motivada, la decisión de publicación.

en otros países de nuestro entorno.³⁷ Cabe citar, por su mayor similitud, el llevado a cabo en la región de Flandes, en Bélgica, con el desarrollo de una etiqueta para libros revisados por pares.³⁸

4.2. Proceso de evaluación

Para proceder a la evaluación de monografías se han constituido 5 Comisiones de Evaluación, una por cada gran área de conocimiento: Ciencias, Ciencias de Salud, Ingeniería y Arquitectura, Ciencias Sociales y Jurídicas y Arte y Humanidades.³⁹ Cada Comisión está formada por 3 evaluadores nombrados, respectivamente, por las tres instituciones firmantes del Convenio más un asesor experto en edición que será nombrado por UNE, que tendrá voz pero no voto en las deliberaciones.

De manera similar al procedimiento que se sigue para las colecciones, las Comisiones de Evaluación, a la vista de la documentación presentada, elaborarán una propuesta de resolución provisional que deberá ser validada por la Comisión de Seguimiento.⁴⁰ Tras la publicación de la resolución provisional se abre un plazo de alegaciones, que serán resueltas por la Comisión de Seguimiento,⁴¹ dando lugar a la resolución definitiva.⁴²

5. CONCLUSIONES

La publicación de resultados de investigación en formato libro venía siendo relegada frente a los artículos en revistas científicas, en gran medida por la aplicación de criterios propios de determinadas áreas científicas donde predomina la utilización de estos últimos.

El hecho de que hubiera más criterios que permitieran una valoración de las publicaciones periódicas frente a las publicaciones de libros explica, en parte, esta preferencia. Sin embargo, las últimas tendencias en la evaluación de la investigación, que tratan de revertir alguno de los elementos distorsionadores de un sistema basada principalmente en métricas, así como las recientes reformas legislativas del sistema universitario español, explican un cierto cambio en este campo.

La reciente aprobación de los criterios de evaluación para la próxima convocatoria 2023 del sexenio de investigación abre la puerta a una nueva forma de evaluar la investigación y, por ello, de valorar las diferentes aportaciones.

³⁷ Véase GIMÉNEZ TOLEDO, MAÑANA RODRÍGUEZ y TEJADA ARTIGAS (2015), HAMMARFELT, HAMMAR Y FRANCKE (2021) o KULCZYCKI, ROZKOSZ, ENGELS, GUNS, HOŁOWIECKI y PÖLÖNEN (2019).

³⁸ Quality label for peer reviewed books. Véase, VERLEYSEN y ENGELS (2013) o VANDEWALLE, GUNS. y ENGELS (2022).

³⁹ Para las dos últimas Comisiones está previsto la formación de dos subcomisiones si fuera necesario por el volumen de solicitudes.

⁴⁰ Formada por un representante de cada una de las instituciones firmantes del Convenio (ANECA-FECYT- UNE).

⁴¹ La Comisión de Evaluación emitirá un informe con la propuesta de resolución.

⁴² Está previsto que la primera convocatoria se resuelva antes de que finalice el año.

Además, el hecho de que se hayan encontrado algunos sistemas que permiten la evaluación de monografías y que sirven de apoyo a los procesos de evaluación de la investigación (en acreditaciones o en sexenios) permite la recuperación de este instrumento como medio transmisión de los resultados de investigación. Aunque, de esta manera, la utilidad de las monografías no queda, sin más, orillada, el hecho de que su validez se equipare, en general, a la de un artículo puede representar una desventaja en la práctica.

En este contexto, la extensión del sello CEA-APQ a las monografías individuales permite seguir extendiendo las buenas prácticas y, al mismo tiempo, contribuir a mejorar la valoración de las monografías como medio de difusión de los resultados de investigación, permitiendo al investigador tener más opciones a la hora de decidir cómo divulgar su trabajo.

Por otro lado, su configuración, no basada especialmente en métricas, sino con un criterio más cualitativo, centrada en la calidad de los procedimientos realizados, se ajusta más a las recientes tendencias en la evaluación de nuestro entorno.

En todo caso, la evaluación de monografías es una experiencia piloto en España, de la que aún no hay datos para contrastar, si bien la experiencia previa de evaluación de colecciones sugiere la utilidad de la misma tanto para los procesos de evaluación como para la propia adecuación de las prácticas editoriales.

Bibliografía

- CHARTIER, R. (2007): "La Universidad y la edición. Pasado, presente y futuro", en Madga Polo Pujadas (coordinadora): *Innovación y retos de la edición universitaria*, Logroño, Servicio de Publicaciones de la Universidad de La Rioja.
- DELGADO LÓPEZ-CÓZAR, E., RUIZ PÉREZ, R., y JIMÉNEZ CONTRERAS, E. (2007a): *La edición de revistas científicas: directrices, criterios y modelos de evaluación*. Madrid: Fundación Española para la Ciencias y la Tecnología.
- DELGADO LÓPEZ-CÓZAR, E., RUIZ PÉREZ, R., y JIMÉNEZ CONTRERAS, E. (2007b): "Qué es y cómo utilizar el Índice de Impacto de Revistas Españolas de Ciencias Jurídicas", *Aula Abierta*, Vol. 38, nº 2.
- DELGADO LÓPEZ-CÓZAR, E. (2021): *Sexenios 2020: Una revisión de estilo y un insólito a la par que loable esfuerzo de transparencia en el reino de los índices de impacto*. 4ª ed. Granada, 24 de febrero de 2021. <https://doi.org/10.13140/RG.2.2.14771.14885>
- GIMÉNEZ TOLEDO, E. (2017): *La edición académica española. Indicadores y características*. Federación de Gremios de Editores de España. Madrid. https://www.federacioneditores.org/img/documentos/edicion_academica_2017.pdf
- GIMÉNEZ TOLEDO, E. (2018): "La evaluación de las Humanidades y de las Ciencias Sociales en revisión", *Revista Española de Documentación Científica*, 41 (3): e208. <https://doi.org/10.3989/redc.2018.3.1552>
- GIMÉNEZ TOLEDO, E. (2019): *La edición universitaria española. Análisis de la producción editorial de libros*, Unión de Editoriales Universitarias Españolas, Madrid, <https://www.une.es/la-edicion-universitaria-espanola-analisis-de-la-produccion-editorial-de-libros>

- GIMÉNEZ TOLEDO, E., MAÑANA RODRÍGUEZ, J. y TEJADA ARTIGAS, C. M. (2015): "Revisión de iniciativas nacionales e internacionales sobre evaluación de libros y editoriales", *El profesional de la información*, v. 24, n. 6. <https://dx.doi.org/10.3145/epi.2015.nov.02>.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I. (2015): "Calidad en Ediciones Académicas", en *Apuntes sobre la transferencia de investigación en Derecho Financiero y Tributario*, J. López Martínez y J.M. Pérez Lara (coords.), Tirant lo Blanch, Valencia.
- HAMMARFELT B., HAMMAR, I. y FRANCKE, H. (2021): "Ensuring Quality and Status: Peer Review Practices in Kriterium, A Portal for Quality-Marked Monographs and Edited Volumes in Swedish SSH", *Frontiers in Research Metrics and Analytics*, vol. 6. <https://doi.org/10.3389/frma.2021.740297>
- KULCZYCKI, E., ROZKOSZ, E.A., ENGELS, T.C.E., GUNS, R., HOŁOWIECKI, M. y PÖLÖNEN, J. (2019): "How to identify peer-reviewed publications: Open-identity labels in scholarly book publishing", *PLoS ONE*, v. 14 (3). <https://doi.org/10.1371/journal.pone.021442>.
- POMARES CINTAS, E. (2021): "¿Qué hay detrás de la evaluación de la calidad de la investigación universitaria? Hacia otra cultura de la investigación". *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, 21, doi: <https://doi.org/10.20318/eunomia.2021.6344>.
- VANDEWALLE, E., GUNS, R. y ENGELS, T.C.E. (2022): "The Uptake and Impact of a Label for Peer-Reviewed Books". *Frontiers in Research Metrics and Analytics*, vol. 6. doi: <https://doi.org/10.3389/frma.2021.746452>
- VERLEYSEN F.T. y ENGELS, T.C.E. (2013): "A Labe for Peer-Reviewed Books", *Journal of the American Society for Information Science and Technology*, v. 64 (2). <https://doi.org/10.1002/asi.22836>

CAPÍTULO 4

INFLUENCIA DE LA LOU Y LA LOSU EN EL ACESO Y ESTANCAMIENTO EN ROLES DOCENTES E INVESTIGADORES

MARÍA BERNAD FUREST*

Doctoranda en la Universidad de Granada

1. Introducción. 2. La escasez de oportunidades. 3. LOU y LOSU ¿Más de lo mismo? 4. ¿LOSU o LOSA económica? 5. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: El acceso a la vida académica postdoctoral enfrenta grandes desafíos debido a un sistema saturado que no logra absorber la creciente cantidad de doctores, agravado por el abuso de contratos temporales que limitan el desarrollo profesional. La reforma de la LOU busca combatir el envejecimiento del personal funcional y mejorar la tasa de reposición mediante la promoción. No obstante, la LOSU en su forma final, en lugar de atraer nuevo talento, parece perpetuar un sistema que ha demostrado ser ineficiente, aunque mayores limitaciones resultan del impacto económico que supondrá la adecuación de las plantillas conforme a la LOSU.

PALABRAS CLAVE: contratos postdoctorales, cuerpos docentes y LOSU.

ABSTRACT: Access to postdoctoral academic life faces great challenges due to a saturated system that fails to absorb the growing number of doctors, aggravated by the abuse of temporary contracts that limit professional development. The LOU reform seeks to combat the aging of functional personnel and improve the replacement rate through promotion. However, the LOSU, in its final form, instead of attracting new talent, seems to perpetuate a system that has proven to be inefficient, although greater limitations result from the economic impact that the adaptation of the workforce in accordance with the LOSU will have.

KEYWORDS: postdoctoral contracts, teaching staff and LOSU.

1. INTRODUCCIÓN

El paisaje académico se enfrenta un sinnúmero de desafíos, entre los más prominentes se encuentra el acceso a los cuerpos docentes e investigadores, esta dificultad se ha visto acentuada por una sobresaturación del mercado y una falta de oportunidades concretas que permita establecer una carrera académica sólida y sostenible.

El objetivo principal de la investigación es analizar el impacto de la LOSU en el acceso y estancamiento de los cuerpos docentes e investigadores. Este objetivo busca comprender en profundidad cómo la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (en adelante LOU) y

* ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1555-0588>

la posterior Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario (en adelante LOSU) han influenciado en la capacidad para integrarse en roles académicos.

Los objetivos específicos que se plantean son los siguientes:

1. Describir la normativa de acceso a los cuerpos docentes conforme a la LOU.
2. Analizar las circunstancias que han propiciado el estancamiento.
3. Evaluar las soluciones o cambios propuestas por el anteproyecto de la LOSU y valorar si la aprobación definitiva de la LOSU contribuye en la mejora de acceso.
4. Examinar el impacto económico consecuencia de la aprobación definitiva de la LOSU y las dificultades en cuanto a la contratación de personal docente e investigador.

Para la elaboración de esta investigación se presentan las siguientes fases:

1. Descripción de la problemática de acceso a los cuerpos docentes.
2. Análisis descriptivo a través de una revisión de la LOU, anteproyecto de la LOSU y la LOSU, para identificar y extraer las disposiciones relacionadas con el acceso y carrera académica y realizar una tabulación o comparación de los cambios normativos introducidos por la LOSU en relación con la LOU.
3. Evaluación de la adecuación de la LOSU.

Para su desarrollo se realizará una revisión documental de la normativa y literatura relacionada que aborden las dificultades de acceso, la inseguridad y la precariedad laboral en el ámbito universitario y los efectos de las leyes citadas.

2. LA ESCASEZ DE OPORTUNIDADES

Si bien los motivos que impulsan el inicio de los estudios de doctorado pueden verse afectados por diversos motivos: superación personal, pasión por la investigación, deseo de profundizar en un campo específico... Indudablemente acecha el pensamiento de la inestabilidad laboral que supone elegir este camino, no solo durante el proceso de doctorando, sino más preocupante una vez finalizados los estudios, sintiendo el pesar de que la inversión de tiempo, esfuerzo y recursos no se traduzcan en oportunidades sólidas de acceso a los cuerpos docentes.

El inicio de los estudios de doctorado requiere de dedicación y esfuerzo lo que en ocasiones llega a incompatibilizar el desarrollo de la tesis con la incorporación al mundo laboral profesional a fin de evitar dilaciones prolongadas y la condena del “eterno doctorando”¹.

La dificultad de acceso a la vida académica es un tema de gran preocupación y debate, incertidumbre que se cierne ante la posibilidad de construir una carrera académica. Una realidad que

¹ Véase ARGULLÓ FERNÁNDEZ (2013), pág. 37.

se puede constatar a través del análisis de datos proporcionados por el Ministerio de Universidades en los últimos años 2015 – 2021 en relación con el número de tesis doctorales leídas² y el incremento de personal docente e investigador adscrito a la universidad en la modalidad contractual de ayudante doctor³.

Tabla 1

PORCENTAJE DE ACCESO A LA VIDA ACADÉMICA PARA LOS RECIÉN EGRESADOS COMO DOCTORES

	Nº de tesis doctorales leídas	Nº de ayudantes doctores	↑ ↓ Ayudantes doctores.	% posibilidad de que los doctorados en el año anterior se incorporen a puestos de ayudantes doctor.
2015	14694	3176	-	-
2016	20049	3223	47	0%
2017	17286	5378	2155	11%
2018	8483	4539	-839	-5%
2019	10165	5378	839	10%
2020	9031	5545	167	2%
2021	11344	5981	436	5%

Fuente: elaboración propia.

La anterior tabla, viene a reflejar la realidad sobre la difícil incorporación de los recién egresados como doctores, siendo en todo caso estimativa, pues refleja una aproximación general y no debe tomarse como indicativo, ya que no se han contemplado diversos factores:

1. Heterogeneidad de las diferentes áreas de conocimiento, ya que no se ha profundizado entre el área de lectura de la tesis y la relación de “nuevas” plazas de ayudantes doctores.
2. El ↑ ↓ de ayudantes doctores, se ha calculado como la diferencia de contratados entre un periodo anual, pudiendo ser realmente superior el número de “nuevas” plazas convocadas, por liberación de aquellos contratos que llegan a su fin.
3. El periodo de tiempo que podría necesitarse para la consecución de los méritos y requisitos necesarios para la acreditación por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación o del órgano de evaluación externa que la ley de la Comunidad Autónoma determine.

² Véase MINISTERIO DE UNIVERSIDADES: *Estadísticas de tesis doctorales*. Disponible en <https://public.tableau.com/views/EstadisticadeTesisDoctorales/InfografiaETD?%3AshowVizHome=no&%3Aembed=true#3>. Fecha de consulta 07/12/2023.

³ Véase MINISTERIO UNIVERSIDADES: *Estadística de personal de las Universidades*. Disponible en <https://public.tableau.com/views/EPU21/Infografia?%3AshowVizHome=no&%3Aembed=true#2>. Fecha de consulta 07/12/2023.

4. El cuello de botella existente dado el gran número de doctorados de años anteriores y sin vinculación a la Universidad que aspiran del mismo modo a ayudante doctor, con la ventaja competitiva de años adicionales de dedicación a la producción científica o de acumulación de docencia con otras figuras contractuales como la del sustituto.

El número creciente de doctorados y postdoctorados en relación con las oportunidades laborales disponibles en la Universidad ha llevado a una saturación del mercado académico en muchas áreas, con la consiguiente intensificación de la competencia por las escasas plazas disponibles y la incesante búsqueda de méritos que los hagan destacar. Esto ha conllevado un aumento de publicaciones científicas que refleja la presión por aumentar la competitividad y optar a las pocas plazas académicas disponibles, pudiendo llegar incluso a bajar los índices de calidad consecuencia de imponer la cantidad a la calidad⁴.

Actualmente la baremación de la investigación en el acceso y promoción en los cuerpos docentes sobrepasa a la de la docencia, siendo reflejo de la constante presión evaluadora: publicaciones en artículos de revista con índices de mayor impacto, proyectos de investigación, contribuciones a congresos, movilidad internacional...⁵ El sistema universitario español se basa en concurso de méritos, tanto para el acceso como para la promoción, debiendo concursar en cada plaza a la que se aspira con el resto de los candidatos, lo que fomenta la competición y la incesante labor productiva no retribuida⁶.

El desolado panorama anterior, se ha visto agravado por el uso fraudulento de las contrataciones temporales como los profesores asociados, o del contrato por obra o servicio (aunque ya eliminada dicha modalidad contractual a través del Real Decreto-Ley 32/2021, de 28 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma laboral, la garantía de la estabilidad en el empleo y la transformación del mercado de trabajo) para la contratación de personal docente e investigador con cargo a proyectos, convenios o contratos de investigación⁷, o la figura del sustituto interino desarrollada por la mayoría de las Comunidades Autónomas⁸.

En esencia, el sistema universitario muestra inconsistencias en la contratación de del profesorado, debido a un uso excesivo y posiblemente abusivo de contrataciones temporales para tareas que, en muchos casos, son constantes y prolongadas, lo que ha llevado a cuestionar el modelo de contratación temporal en las universidades⁹. Además, esta tendencia, desvirtúa el tejido investigador propio de las universidades, pues restringe el acceso y promoción dentro de los cuerpos docentes universitarios creando una subclase de profesorado con funciones mayoritariamente docentes¹⁰.

⁴ Véase MORALES; MUÑOZ CORTÉS; SORIANO y SÁNCHEZ (2022), págs. 5-6.

⁵ Véase SANTOS ORTEGA; MUÑOZ RODRÍGUEZ y POVEDA ROSA (2015), pág. 21.

⁶ Véase GUERRERO VÁZQUEZ (2022), pág. 20.

⁷ Véase MORENO GENÉ (2022), págs. 49-50.

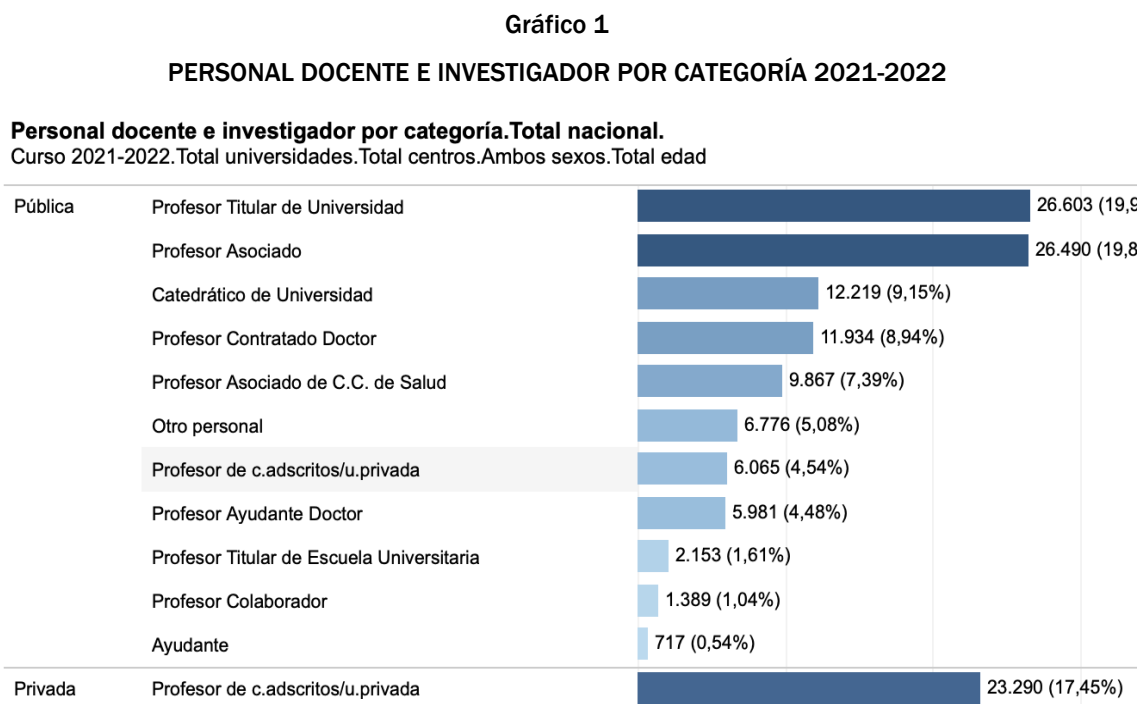
⁸ Véase TORRADO RODRÍGUEZ y DUQUE CALVACHE (2023), pág. 49.

⁹ Véase ZALDIVE BASSADONE (2018), pág. 191.

¹⁰ Véase GARCÍA-AYLLON VEINTIMILLA y TOMAS ESPÍN (2014), pág. 45.

Lo que indudablemente nos lleva a cuestionarlos cual es la estructura de las universidades.

El siguiente gráfico extraído del Ministerio de Universidades viene a reflejar la composición del personal docente e investigador:



Fuente: Ministerio de Universidades¹¹.

De él se deducen los siguientes aspectos relevantes:

1. Minoría de personal funcionario.
2. Equiparación en número del profesorado el titular de universidad y del asociado, creciente este último a lo largo de los años.
3. Baja tasa de ayudante doctor que dificulta la promoción en el acceso a cuerpos superiores.
4. La figura de ayudante como extinta, siendo sustituida por las becas FPU y FPI.

Las universidades han sido tradicionalmente consideradas como centros de generación y transmisión de conocimiento. Sin embargo, la investigación y docencia deberían ir de la mano, ya que los descubrimientos y avances generados por la investigación enriquecen la formación impartida a los estudiantes. En este sentido, el desprestigio y desmerito de los doctores es más que evidente, ante la realidad de una universidad que prioriza la docencia sobre la investigación con contratos de personal laboral con funciones exclusivamente docentes. Aunque lo anterior no se

¹¹ Véase MINISTERIO DE UNIVERSIDADES: *Estadísticas de Personal de las universidades*. Disponible en <https://public.tableau.com/views/EPU21/Infografia?%3AshowVizHome=no&%3Aembed=true#2>. Fecha de consulta 07/12/2023.

atribuye únicamente a las decisiones tomadas por las universidades, sino a un contexto presupuestario restrictivo. Una tasa de reemplazo baja significa que hay limitaciones en la creación de nuevos puestos de trabajo permanentes, lo que puede llevar a las universidades a depender más de contratos temporales¹².

En definitiva, el abuso de las figuras de contratación temporal ha provocado un cuello de botella para los doctores, con escasas posibilidades de acceso a la vida académica, lo que a su vez constituye una preocupación respecto a la continuidad de las universidades como centros de generación y transmisión de conocimiento.

3. LOU Y LOSU ¿MÁS DE LO MISMO?

La LOU introdujo y reguló distintas figuras del personal docente con el objetivo de estructurar la carrera académica, entre las cuales destacamos: ayudante, profesor ayudante doctor, profesor contratado doctor y profesor asociado (arts. 49 al 53 LOU), pues nuestro estudio se centrará en la carrera profesional laboral, siendo esta la base para el acceso a la funcionarial. Estas figuras, a excepción del profesor asociado, presentan una concatenación de contratos temporales que prolongan la situación de inestabilidad laboral.

A su vez, la LOU establece las siguientes limitaciones en cuanto a la estructura del personal docente e investigador de las universidades:

1. Mayoría del profesorado funcionario: “El personal docente e investigador contratado en régimen laboral, computado en equivalencias a tiempo completo, no podrá superar al 49% del personal docente e investigador de la universidad” (art. 48.4).
2. Minoría del profesorado contratado temporal: “El personal docente e investigador con contrato laboral temporal no podrá superar el 40 por ciento de la plantilla docente” (art. 49.5). Lo que excluye la figura del contratado doctor, de carácter indefinido y que parece reservarles un cupo mínimo del 9%.

El anteproyecto inicial de LOSU señalaba como principales preocupaciones: el envejecimiento de la plantilla y la baja tasa de reposición, a la vez que resultaba ambicioso en cuanto a la propuesta de soluciones ante la anterior problemática expuesta, exponiendo:

1. Mayoría de personal funcionario, incrementándose del 51% al 55%. Este aumento llevaba implícito a su vez el incremento de los cuerpos docentes laborales postdoctorales con objeto de favorecer la promoción profesional y alcanzar así dicha cifra.
2. Reducción de la temporalidad del 40% al 20%, aunque para estos efectos no se tendrá en consideración el profesor asociado en ciencias de la salud, pues parecer querer atribuirle el verdadero significado al asociado, la aportación de conocimiento práctico en aquellas materias que revisten de su necesidad.

¹² Véase GIMENO DÍAZ DE ATAURI (2023), pág. 146.

3. Modificación de las figuras de cuerpos docentes contratados contemplándose entre ellos: los ayudantes doctores y asociados, ambos con carácter temporal. A su vez, esto implica la desaparición de la figura del ayudante y contratado doctor. Aunque se abre la posibilidad continuista de esta última figura, que, aunque no contemplada expresamente, el artículo 64 disponía: “podrán contratar a personal docente e investigador permanente mediante contratos de carácter indefinido, con dedicación a tiempo completo y con niveles comparables a los del personal docente e investigador funcionario”.
4. El establecimiento de una carrera académica y estable, con la consagración de tres niveles referidos a la fase postdoctoral. Comenzando la vinculación a la universidad a través del contrato de ayudante doctor con duración de 6 años y sin necesidad de acreditación, y contemplándose el desarrollo de la vida profesional a través de los cuerpos funcionariales de titular y catedrático de universidad y excepcionalmente por la vía permanente laboral¹³.

Sin embargo, la aprobación definitiva de la LOSU disto mucho del parecer pretendido y ansiado cambiado esperado, realizándose modificaciones respecto al planteamiento inicial, de las que nos ocupa analizar las consecuencias:

1. Se establece la mayoría del personal funcionario, sin indicación de porcentaje, lo que retorna al establecido en la LOU, el 51%.
2. Se contempla una reducción del 20% previsto en el anteproyecto al 8%, con matizaciones, pues si bien esta declaración solemne tan prometedora viene acompañada de modificaciones respecto a las figuras del personal docente laboral y la duración de los contratos de los asociados.
3. Modificación de las figuras de los cuerpos docentes contratados contemplándose entre ellos: el ayudante doctor, contratado permanente laboral y asociado, suprimiendo la figura de ayudante, aunque ya extinta a efectos prácticos. Modificándose así la denominación del contratado doctor por la de contratado permanente laboral sin que esto suponga alteración del estatus de la anterior LOU. Reflejo de lo anterior es que la acreditación como ayudante doctor, aunque ya no necesaria para el acceso a este cuerpo, será un mérito preferente para quienes la hubieran obtenido con anterioridad, y la acreditación de contratado doctor será válida para la figura del contratado permanente laboral.

En la siguiente tabla se refleja la estructura de la universidad establecida por la LOU y posteriormente por la LOSU, para que sirva de contraste las novedades introducidas:

¹³ Véase MARTÍNEZ GINER (2022), pág. 38.

Tabla 2
PERSONAL DOCENTE LABORAL LOU Y LOSU

	Requisitos	Duración	Dedicación	Funciones
Ayudante (LOU)	Estar cursando estudios de doctorado o estar en condiciones de ello	Temporal: 1 a 5 años	Tiempo completo	Docencia (máximo 60 horas) e investigación.
Ayudante doctor (LOU)	Doctorado y acreditación a ayudante doctor emitida por ANECA u órgano de evaluación externa que la ley de la Comunidad Autónoma determine	Temporal: 1 a 5 años, con la limitación de 8 años en total entre la figura de ayudante y ayudante doctor	Tiempo completo	Docencia e investigación
Ayudante doctor (LOSU)	Doctorado	6 años u 8 años discapacitados. En el primer año se realizará un curso de formación docente y en el tercer año evaluación del progreso para obtener acreditación a contratado permanente laboral	Tiempo completo	Docencia (máximo 180 horas) e investigación. Y en su caso, de transferencia e intercambio de conocimiento
Contratado doctor (LOU)	Doctorado y acreditación a contratado doctor emitida por ANECA u órgano de evaluación externa que la ley de la Comunidad Autónoma determine	Indefinido	Tiempo completo	Docencia e investigación
Contratado permanente laboral (LOSU)	Doctorado y acreditación a contratado permanente laboral emitido por la ANECA o agencias de calidad de las Comunidades Autónomas	Indefinido	Tiempo completo o parcial a solicitud del interesado	Docencia e investigación
Asociado (LOU)	Especialistas de reconocida competencia	Temporal: trimestral, o anual renovable	Tiempo parcial	Docencia e investigación
Asociado (LOSU)	Especialistas y profesionales de reconocida competencia	Indefinido	Tiempo parcial	Docencia (máximo 120 horas lectivas)

Fuente: elaboración propia.

Si bien al anteproyecto de la LOSU y la pretendida carrera académica estable y predecible, venía a favorecer la inserción en la vida académica de las figuras postdoctorales, las modificaciones efectuadas en ella y la aprobación definitiva de la LOSU presentan una visión continuista de lo establecido en la LOU y muestra inconsistencias preocupantes para las universidades.

La problemática que mantiene en su exposición de motivos de la LOSU en cuanto a composición del personal docente e investigador de minoría funcional y en edad cercana a la jubilación, parece que se agrava con las medidas definitivamente aprobadas dado que la reducción del personal laboral temporal podría haber contribuido en el acceso a los cuerpos docentes e investigadores por figuras postdoctorales, a través de la figura del ayudante doctor a efectos de una promoción a cuerpos funcionariales. Sin embargo, el carácter indefinido del profesor asociado supone un obstáculo en cuanto a la reposición de la plantilla, pues parece ser previsto como una consolidación del trabajo que se venía desempeñando, ya que no estará afecto al límite previsto del 8% de contratos temporales.

A su vez, la adaptación del sistema universitario a la LOSU no deja de plantear interrogantes en cuanto a la disminución del horario de docencia del cuerpo ayudante doctor y profesor asociado. La reducción de docencia supondrá un aumento de contrataciones que suplan las horas lectivas no cubiertas, aunque no necesariamente de cuerpos postdoctorales¹⁴. Lo que a su vez podría requerir un mayor presupuesto o una reorganización de los recursos existentes, planteando desafíos tanto en términos de financiación como de calidad educativa.

4. ¿LOSU O LOSA ECONÓMICA?

La LOSU hace responsable del estancamiento de los roles docentes e investigadores, a través de la precarización y deterioro de las condiciones de trabajo, a la insuficiencia de financiación pública, a la vez que establece el compromiso de destinar el 1% del PIB para revertir dicha situación. En cuanto a la financiación que han venido recibiendo las universidades sobre el PIB se muestra en la siguiente tabla que constata una disminución de financiación en relación con el PIB de hasta 11 puntos porcentuales en 10 años.

¹⁴ Véase ANDRÉS LLAMAS (2023), pág. 17.

Tabla 3
FINANCIACIÓN DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS, AÑO 2008, 2013 Y 2019

Fuentes de Financiación	2008		2013		2019		Δ (%)	
	Euros	%	Euros	%	Euros	%	I ₁	I ₂
1. FINANCIACIÓN PÚBLICA	8.221.441.604	80,51	6.890.540.148	75,88	8.085.463.701	79,96	-16,19	-1,65
1.1 Internacional	177.462.043	1,74	262.644.095	2,89	333.815.999	3,30	48,00	88,11
1.2. Nacional	1.016.955.092	9,96	758.189.001	8,35	909.418.020	8,99	-25,45	-10,57
1.3. Autonómica	6.959.773.871	68,16	5.936.080.255	65,37	6.819.087.495	67,44	-14,71	-2,02
1.4. Local	26.864.539	0,26	13.626.797	0,15	23.142.187	0,23	-49,28	-13,86
2. FINANCIACIÓN PRIVADA	1.398.483.687	13,70	1.765.575.964	19,44	1.714.817.445	16,96	26,25	22,62
2.1. Familiar	954.714.739	9,35	1.437.258.013	15,83	1.383.439.670	13,68	50,54	44,91
2.2. Empresas e ISFL	443.768.948	4,35	328.317.951	3,62	331.377.775	3,28	-26,02	-25,33
3. FINANCIACIÓN PATRIMONIAL	125.162.963	1,23	53.115.293	0,58	54.495.618	0,54	-57,56	-56,46
4.SUBTOTAL FINANCIACIÓN OPERACIONES NO FINANCIERAS	10.005.676.526	97,99	8.881.028.991	97,80	9.909.424.744	98,00	-11,24	-0,96
5. SUBTOTAL FINANCIACIÓN OPERACIONES FINANCIERAS	205.559.028	2,01	199.996.375	2,20	202.054.704	2,00	-2,71	-1,70
6. TOTAL FINANCIÓN (4+5)	10.211.235.554	100,00	9.081.025.365	100,00	10.111.479.448	100,00	-11,07	-0,98
7. PIBpm (ESPAÑA) miles € (corrientes)	1.109.541.000		1.020.348.000		1.244.772.000		-8,04	12,19
8. TOTAL FINANCIÓN/PIB.pm. (6/7) (%)	0,920		0,890		0,812		-3,26	-11,74

Fuente: HERNÁNDEZ ARMENTEROS *et al.*¹⁵

En este sentido, y como veníamos anticipando, la LOSU presenta una visión continuista de la LOU al no alterar en gran medida la carrera académica, siendo las novedades principalmente introducidas la reducción de docencia de los ayudantes y la limitación de docencia de los asociados, así como su carácter indefinido. Esto conlleva la necesidad de nuevas contrataciones para suplir esas horas de docencia, y con ello un mayor gasto para las universidades, por lo que cabe preguntarnos si la financiación del 1% sobre el PIB será suficiente para hacer frente a las consecuencias económicas que supone la adaptación de las universidades a la LOSU.

El Ministerio de Universidades estima el gasto de personal en 2021 en un 65,25% sobre el total con carácter general, presentando el siguiente reparto por Comunidades Autónomas:

¹⁵ Véase HERNÁNDEZ ARMENTEROS *et al.* (2023), pág. 188.

Tabla 4
PORCENTAJE TOTAL DE GASTOS DE PERSONAL SOBRE EL TOTAL POR CCAA

	2021
Total Universidades Públicas	66,45
Andalucía	65,59
Aragón	72,63
Asturias (Principado de)	74,55
Balears (Illes)	66,33
Canarias	70,44
Cantabria	67,43
Castilla - La Mancha	73,34
Castilla y León	66,85
Cataluña	68,62
Comunitat Valenciana	60,10
Extremadura	69,30
Galicia	63,02
Madrid (Comunidad de)	63,93
Murcia (Región de)	68,35
Navarra (Comunidad Foral de)	75,95
País Vasco	79,98
Rioja (La)	74,64
UIMP	27,57
UNED	58,18

Fuente: Ministerio de Universidades¹⁶.

El artículo 54 de la LOSU hace referencia a la autonomía económica y financiera, si bien esta debe de ser entendida en términos relativos pues los principales ingresos de las universidades son las transferencias corrientes procedentes en su mayoría de las Comunidades Autónomas y las tasas y precios públicos. A su vez, la LOSU aboga por una enseñanza accesible y el establecimiento de precios públicos y derechos dentro de un marco de contención o reducción (art. 57). Por ende, las limitaciones de ingresos determinan la autonomía de gasto y condicionan el porvenir de las universidades.

No obstante, el artículo 55 de la LOSU consagra el principio de suficiencia financiera, el cual viene a establecer la obligación de dotar a las universidades de los recursos que les permita dar cumplimiento a la LOSU, siendo mínimo un 1% del PIB, aunque faltan concreciones a cerca de la materialización de esta declaración.

Una de las principales objeciones que ha recibido la LOSU en cuanto al modelo de financiación, es incurrir en el “yo invito, tú pagas”. El análisis del impacto que tiene la adecuación de las plantillas docentes a nivel autonómico es crucial, ya que las universidades presentan diferentes y complejas situaciones en cuanto a su estructura y composición. En este sentido, la LOSU cono-

¹⁶ Véase MINISTERIO DE UNIVERSIDADES: *Estadísticas de financiación y gasto de las universidades*. Disponible en https://estadisticas.universidades.gob.es/dynPx/inebase/index.htm?type=pcaxis&path=/Universitaria/Financiacion_gasto/2021/gastos&file=pcaxis&l=s0 . Fecha de consulta 07/12/2023

cedora de las dificultades que han venido soportando las universidades por la desinversión, les genera costes añadidos, como la digitalización, innovación, ciencia abierta, internacionalización, adecuación de plantillas... aun sin materializar como se alcanzarán los objetivos perseguidos y el impacto económico, pudiendo ser estos de difícil alcance.

La LOSU impone cambios en la configuración de las plantillas de las universidades, sin una evaluación previa de los costes, con una escasa autonomía de las universidades en cuanto a ingresos se refiere y una gran dependencia de las Comunidades Autónomas, sufridoras conjuntas de las obligaciones que trae consigo la LOSU en materia de financiación. Recoge el artículo 2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas el principio de lealtad institucional. En este sentido, el impacto económico que supone la LOSU no debería de pasar por desapercibido y requiere de mayor implicación por Estado como pudiera ser a través de dotaciones económicas específicas que permitan la adaptación de las universidades a las novedades legislativas introducidas por él.

Por tanto, es crucial que se realice una evaluación detallada y minuciosa del impacto financiero que la implementación de la LOSU tendrá en las universidades y las Comunidades Autónomas. Esta evaluación debe ser un proceso colaborativo, donde todas las partes involucradas trabajen conjuntamente para garantizar que los cambios estructurales no solo cumplan con los objetivos educativos y administrativos, sino que también se hagan de manera sostenible desde el punto de vista financiero. Así, se puede asegurar un equilibrio entre el cumplimiento de los nuevos requisitos impuestos por la ley y la viabilidad económica de las instituciones afectadas, promoviendo un sistema universitario robusto y financieramente sano.

5. CONCLUSIONES

La LOSU no parece abordar la problemática de la baja tasa de reposición de los cuerpos funcionariales en cuanto que no favorece la promoción al consolidar el carácter indefinido del profesorado asociado sin limitación a la temporalidad en ella establecida, por lo que esta situación podría desincentivar la promoción y estabilización de los cuerpos docentes.

Más preocupante parece la insuficiencia de financiación con la que abordar el cumplimiento de la LOSU y que condicionará las nuevas contrataciones. Pues si con las restricciones presupuestarias anteriores las universidades optaron por la formalización de contratos más flexibles y menos costosos para cubrir verdaderas necesidades de profesorado y no de profesionales, si la LOSU no garantiza una financiación adecuada y sostenible, es muy probable que esta situación se repita, perpetuando la figura del falso asociado. Este enfoque, aunque económicamente pragmático, puede comprometer la calidad de la educación y la investigación, así como la estabilidad laboral y el desarrollo profesional del personal académico.

Se hace necesario un enfoque equilibrado en la legislación que considere tanto la calidad de la educación y la investigación como la sostenibilidad financiera, a fin de no comprometer el destino de las universidades y de impulsar que sigan considerándose como centros de generación e intercambio de conocimiento.

Bibliografía

- ANDRÉS LLAMAS, M. A (2023): “El personal docente e investigador en la Ley Orgánica del Sistema Universitario: continuidad y cambio”. *Documentación Administrativa*, nº10.
- ARGULLÓ FERNÁNDEZ, I. (2013): “Eternamente doctores: ¿mérito o carga?”. *Sumario Sociología del Trabajo* nº78.
- HERNÁNDEZ ARMENTEROS, J.; PÉREZ GARCÍA, J. A.; FURIÓ PÁRRAGA, B.; HERNÁNDEZ CHICA, J. y SALINAS GONZÁLEZ, L. (2023): *La universidad española en cifras, 2019-2020*. CRUE Universidades españolas.
- GARCÍA-AYLLON VEINTIMILLA, S. y TOMAS ESPÍN, A. (2014): “La Acreditación Y Promoción Del Profesorado EN LA universidad española: situación, tendencias y perspectivas de futuro”. *REDU: revista de docencia universitaria*, nº 4.
- GIMENO DÍAZ DE ATAURI, P. (2023): “Nuevas reglas de contratación en los sistemas universitario y de investigación”. *LABOS Revista de Derecho del Trabajo y Protección Social*, 2023, nº 4.
- GUERRERO VÁZQUEZ, P. (2022): “El primer paso: contratos postdoctorales y acreditaciones para Profesor Ayudante Doctor y Contratado Doctor”, en *La precariedad en la universidad española: un estudio en primera persona*. Fundación Manuel Giménez Abad de Estudios Parlamentarios y del Estado Autonómico.
- MARTÍNEZ GINER, L. A. (2022): “El profesorado en el anteproyecto de ley orgánica del sistema universitario”. *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, nº8
- MINISTERIO DE UNIVERSIDADES: *Estadísticas de financiación y gasto de las universidades*. Disponible en https://estadisticas.universidades.gob.es/dynPx/inebase/index.htm?type=pcaxis&path=/Universitaria/Financiacion_gasto/2021/gastos&file=pcaxis&l=s0. Fecha de consulta 07/12/2023
- MINISTERIO DE UNIVERSIDADES: *Estadísticas de tesis doctorales*. Disponible en <https://public.tableau.com/views/EstadsticadeTesisDoctorales/InfografiaETD?%3AshowVizHome=no&%3Aembed=true#3> Fecha de consulta 07/12/2023.
- MINISTERIO DE UNIVERSIDADES: *Estadística de personal de las Universidades*. Disponible en <https://public.tableau.com/views/EPU21/Infografia?%3AshowVizHome=no&%3Aembed=true#2> .Fecha de consulta 07/12/2023.
- MORALES, C.; MUÑOZ CORTÉS, E.; SORIANO L. y SÁNCHEZ, C. (2022): “Investigación y jóvenes investigadores: La excelencia en la precariedad”. *Encuentros Multidisciplinarios*, nº 70.
- MORENO GENÉ, J. (2022): “La contratación laboral del personal docente e investigador en el proyecto de ley orgánica del sistema universitario ¿el fin de la cultura de la temporalidad en las universidades públicas?”. *Temas laborales: Revista andaluza de trabajo y bienestar social*, nº 165.
- SANTOS ORTEGA, A.; MUÑOZ RODRÍGUEZ, D. y POVEDA ROSA, M. M. (2015): “En cuerpo y alma: intensificación y precariedad en las condiciones de trabajo del profesorado universitario”. *Archivos de Ciencias Sociales*, nº32.
- TORRADO RODRÍGUEZ, J. M. y DUQUE CALVACHE, R. (2023): “Universidad y precariedad. Orígenes y consecuencias del modelo laboral de las universidades públicas españolas del siglo XXI”. *Educación XXI*, nº1.
- ZALVIDE BASSADONE, A. (2018): “Contratación temporal en el sistema universitario y su uso en fraude de ley: Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 1 de junio de 2017”. *Temas Autonómico*.

CAPÍTULO 5

EL PROCESO DE INCORPORACIÓN A LA CARRERA DOCENTE TRAS LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS POR LA LEY ORGÁNICA DEL SISTEMA UNIVERSITARIO

ALEJANDRO TORRESCUSA CORDERO

Contratado Predoctoral

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Sevilla

1. La irrupción en el ordenamiento tributario de una nueva Ley Orgánica, conocida como la LOSU. 1.1. Antecedentes de la LOSU. 1.1.1. La Ley de Reforma Universitaria de 1983 (LRU). 1.1.2. La Ley Orgánica de Universidades de 2001 (LOU). 1.1.3. La reforma de la LOU de 2007. 1.2. La necesidad de adaptación a la LOSU de otras normas universitarias (Leyes de las Comunidades Autónomas, Estatutos de las Universidades). 2. ¿A qué retos se enfrenta la LOSU? 2.1. El conveniente incremento de la financiación. 2.2. El acento en la formación continua. Una universidad para todas las edades. 2.3. El fomento de la internacionalización. 2.4. El protagonismo del estudiantado. 3. Principales objetivos de la LOSU en materia de personal docente. 3.1. Reducir la precariedad: un objetivo prioritario. 3.2. Una carrera académica más predecible, más corta y estable. 3.3. El rango de edad en el profesorado del sistema universitario español. 4. Análisis de los cambios relativos a la plantilla del profesorado. En especial, la transformación de la figura del Profesor Ayudante Doctor, clave en el acceso a la carrera académica. 4.1. Eliminación expresa del requisito de la acreditación para acceder a este contrato. 4.2. Reducción de la dedicación docente de 240 horas lectivas a solo 180 horas por curso académico. 4.3. Ampliación de la duración del contrato a seis años. 4.4. Inclusión en el contrato del eventual desempeño de puestos de gestión. 4.5. La situación transitoria de los actuales Profesores Ayudantes Doctores (o acreditados como tales). 5. El objetivo de la estabilización en la carrera docente. 5.1. La nueva figura de Profesor Permanente Laboral. 5.2. El requisito de las estancias en la LOSU y en el Decreto de acreditación y concursos de acceso. Bibliografía.

RESUMEN: En este trabajo se analizan las novedades de la Ley Orgánica del Sistema Universitario en materia de profesorado, centrándonos en aquellas que afectan al inicio de la carrera docente.

En particular, se producen importantes cambios en la figura de Profesor Ayudante Doctor, tanto en la duración máxima del contrato, como en la dedicación docente. Especialmente destacable es el hecho de que se elimine el requisito de la acreditación para acceder a este contrato. Además, desaparece formalmente la figura de Profesor Ayudante.

También debe subrayarse el endurecimiento de los requisitos relativos a las estancias que la nueva normativa prevé para las acreditaciones y los concursos a las plazas de Profesor Permanente Laboral y Profesor Titular.

PALABRAS CLAVES: LOSU, Profesor Ayudante Doctor, Retos, Precariedad, Docencia e Investigación.

ABSTRACT: This paper analyses the new features of the Organic Law on the University System in the area of teaching staff, focusing on those that affect the beginning of the teaching career.

There are important changes in the position of Assistant Professor Doctor, both in terms of the maximum duration of the contract and in terms of teaching dedication. Particularly noteworthy is the elimination of the accreditation requirement for access to this contract. In addition, the figure of Assistant Professor formally disappears.

It is also worth highlighting the tougher requirements relating to the periods of study that the new regulations provide for accreditation and competitions for the posts of Permanent Lecturer and Permanent Lecturer.

KEY WORDS: LOSU, Assistant Professor Doctor, Challenges, Precariousness, Teaching and Research.

1. LA IRRUPCIÓN EN EL ORDENAMIENTO UNIVERSITARIO DE UNA NUEVA LEY ORGÁNICA, CONOCIDA COMO LA LOSU

El panorama universitario se ha visto afectado (se está viendo afectado, más bien, pues queda mucho camino por recorrer y muchas incógnitas por despejar) por una importante reforma normativa, llevada a cabo por la Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario (en adelante, LOSU).

La andadura de la LOSU comenzó el 31 de agosto de 2021 mediante el análisis del Anteproyecto de Ley presentado por parte del Ministro de Universidades, por aquel entonces, Manuel Castells. Esta ley se debe a que, como apuntaba el exministro: "(...) en estas dos décadas ha habido cambios profundos en el mundo y la sociedad, además de dos graves crisis económicas que han golpeado extraordinariamente a las universidades públicas". Por lo que el Gobierno entendía que había una necesidad imperiosa de renovar la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades¹.

Tras el paso de más de un año y una vez alcanzados los votos favorables de la mayoría de los representantes políticos en las Cortes, la LOSU fue aprobada definitivamente el pasado 9 de marzo de 2023 por el Congreso de los Diputados². Recordemos que las leyes universitarias, a tenor del artículo 81.1. de la Constitución Española, tienen que ser leyes orgánicas, por lo que deben contar con mayoría absoluta en la Cámara Baja para su aprobación. Si bien no todo el texto de la Ley tiene carácter orgánico, sino solo aquellos preceptos que se consideran desarrollo de derechos fundamentales y libertades públicas³, encargándose la disposición final séptima de

¹ Véase en (consultado el 15/09/2023):

<https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/resumenes/Paginas/2021/310821-cministros.aspx>

² Véase en (consultado el 29/09/2023):

<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/universidades/Paginas/2022/090522-subirats-losu.aspx>

³ Téngase en cuenta que dentro de la Sección dedicada por la Constitución a los derechos fundamentales y las libertades públicas, nos encontramos el derecho a la creación científica y técnica y a la libertad de cátedra (artículo 20.1), la finalidad de la educación (artículo 27.2), la libertad de creación de centros docentes (artículo 27.6), la facultad de

depurar cuáles son exactamente los artículos (incluso apartados concretos dentro de un artículo) que tienen naturaleza de ley orgánica, pudiendo ser los restantes modificados por leyes ordinarias⁴.

La posterior publicación de la LOSU se produjo en el BOE el 23 de marzo y su entrada en vigor veinte días después (12 de abril de 2023).

1.1. Antecedentes de la LOSU

Una vez que España dejó atrás la dictadura, la educación universitaria ha contado con tres grandes reformas educativas. En 1983, la Ley de Reforma Universitaria (en adelante, LRU), en 2001 la Ley Orgánica de Universidades (en adelante, LOU) y en 2007 la Ley Orgánica Modificatoria de la Ley Orgánica de Universidades⁵.

Estas tres leyes predecesoras de la LOSU han tenido su aportación fundamental al desarrollo de lo que conocemos hoy como Sistema Universitario, por lo que creemos más que merecido comentar algo de ellas, aunque sea de una manera muy breve⁶.

1.1.1. La Ley de Reforma Universitaria de 1983 (LRU)

El propósito de la LRU fue trascendental, tenía la intención de mejorar la educación y la investigación universitaria a través de la modernización del sistema⁷.

Todo ello se consiguió en gran medida gracias al impulso constitucional, tomando como base la inclusión de la autonomía universitaria como un derecho fundamental dentro de la Carta Magna de 1978, en el apartado 10 del artículo 27⁸. No cabe duda de que a raíz de la LRU se produjo una mejor organización departamental de las Universidades, una clarificadora reorganización de los cuerpos docentes y grandes avance en cuanto a la participación en la toma de decisiones de los distintos sectores de la comunidad universitaria, esto es, una profunda democratización.

los poderes públicos de inspeccionar y homologar el sistema educativo (artículo 27.8) o el reconocimiento de la autonomía universitaria (artículo 27.10).

⁴ Nos llama la atención que la LOSU haya optado por enumerar en positivo cuáles son los preceptos que tienen carácter orgánico, frente a la metodología inversa seguida por la LOU, cuya disposición final cuarta advertía que “La presente Ley tiene el carácter de Ley Orgánica, a excepción de los siguientes preceptos”. Sobre las fuentes normativas que concurren en la regulación de la universidad, véase CUETO PÉREZ (2019).

⁵ Para un repaso a la evolución histórica, véase la perspectiva de FEYNMAN (2023).

⁶ Seguimos en buena medida lo recogido en MALAGÓN TERRÓN y GRAELL MARTÍN (2023).

⁷ Véase en (consultado el 11/10/2023): <https://www.universidadesi.es/pasado-y-presente-de-la-reforma-universitaria/>

⁸ En palabras de PECES BARBA (2001), pág. 485, la razón del tratamiento de la Universidad en el texto constitucional, “que no es general en el Derecho comparado, deriva de la situación histórica española anterior, es decir, de la experiencia de la dictadura franquista donde la Universidad, sus profesores y sus estudiantes, fueron un foco de resistencia democrática, y uno de los factores más activos de la oposición al régimen”.

1.1.2. *La Ley Orgánica de Universidades de 2001 (LOU)*

La exposición de motivos de la LOU delineó de manera inequívoca las nobles intenciones que respaldaron su aprobación. Transcurridos 25 años desde la implementación de la LRU, se percibía la necesidad imperante de una reforma en el ámbito universitario, motivada por las transformaciones sociales experimentadas y las que se vislumbraban en el horizonte. Se reconocía, de manera enfática, el papel esencial desempeñado por las universidades en el desarrollo integral de un país, abarcando aspectos sociales, culturales y económicos, pero había que profundizar en la conexión de la Universidad con la sociedad, poniendo en el centro de la estrategia la perspectiva de la sociedad, a cuyo servicio está comprometida⁹. En palabras del legislador, la LOU era “(...) una Ley de la sociedad para la Universidad”.

Además de lo indicado en lo que se refiere a la relación sociedad-Universidad, esta ley trajo consigo como elemento crucial la armonización conforme al nuevo Espacio Europeo de Educación Superior (EEES)¹⁰. Asimismo, la introducción de la evaluación de los resultados de los académicos, la reforma del sistema de gobierno de las universidades, y la apuesta por la creación de la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA).

1.1.3. *La reforma de la LOU de 2007*

Con la promulgación de la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, se buscaba conferir una mayor autonomía a las universidades españolas. Su principal objetivo reiterado era facilitar la modernización de las instituciones académicas, promover su especialización en áreas específicas en las que destacaran, y fomentar su competitividad tanto a nivel nacional como internacional.

No es extraño que se destacara la importancia de la formación continua del profesorado. En este sentido, se establecieron complementos retributivos vinculados a los méritos individuales, incentivando así el desarrollo y la excelencia académica del personal docente. Además, se reforzó el sistema de evaluación de la calidad, es decir, se reforzó a la ANECA transformándola en una Entidad Pública con funciones de acreditación y evaluación¹¹.

Después de la reforma de 2007, no se han llevado a cabo nuevas iniciativas por parte del legislador en lo que respecta a la aprobación de leyes orgánicas universitarias. Sí ha habido varias modificaciones de la regulación universitaria en general, pero su comentario excedería del objetivo de estas páginas, que solo pretenden situar a la LOSU en el recorrido de sus precedentes normativos.

⁹ Así lo expone RIVERO ORTEGA (2023).

¹⁰ Para poner de manifiesto la trascendencia que representa la llegada del Espacio Europeo de Educación Superior, nos remitimos a VIDAL (2003).

¹¹ Véase en (consultado el 18/11/2023): <https://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/177-el-congreso-aprueba-la-reforma-de-la-lou/>

1.2. La necesaria adaptación a la LOSU de otras normas universitarias (Leyes de las Comunidades Autónomas, Estatutos de las Universidades)

En nuestro sistema democrático, las competencias sobre Universidades están repartidas entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Por ello, la LOSU no puede erigirse por sí misma en el ordenamiento jurídico de la Universidad sino que ha de dejar también su campo de actuación a las leyes autonómicas. De ahí que la reforma universitaria quede pendiente del desarrollo que se acometa por parte de las distintas Comunidades Autónomas.

Y sobre todo, dada la autonomía universitaria proclamada en la Constitución, la aplicación efectiva de la LOSU dependerá en su detalle de lo que dispongan los Estatutos de las Universidades. En este sentido, la disposición transitoria primera de la LOSU concede a las universidades públicas un plazo máximo de dos años, a contar desde su entrada en vigor, para la aprobación de los nuevos Estatutos.

Así pues, ha llegado la LOSU, ya se encuentra en vigor, pero su verdadero y pleno despliegue se retrasará hasta que se vayan aprobando otras normas de desarrollo que nos saquen de dudas sobre aspectos importantes del funcionamiento de las universidades. Por poner un ejemplo relacionado con el profesorado, hay que esperar cómo se clarifica la extensión de la actividad docente prevista de una manera vaga en el artículo 75.2 (“un máximo de 240 y un mínimo de 120 horas lectivas por curso académico”). De manera que el acierto mayor o menor de los cambios a raíz de la LOSU es algo que iremos contemplando con el paso del tiempo.

2. ¿A QUÉ RETOS SE ENFRENTA LA LOSU?

En el Preámbulo de la norma, el legislador enfatiza que la Universidad posee la capacidad necesaria para adaptarse a los cambios sociales que surgen con el transcurso del tiempo. En este sentido, se entiende que ha llegado el momento oportuno para que la Universidad demuestre una vez más su capacidad y talento frente a las transformaciones que se vienen produciendo en ámbitos como lo social, cultural, tecnológico, medioambiental, entre otros.

Asimismo, en el mencionado prólogo se delinean los desafíos, los objetivos y las mejoras que la LOSU busca abordar. Entre las notables aportaciones (algunas de ellas han llamado la atención especial de los medios de información, como la prohibición de la adscripción de colegios mayores privados no mixtos o segregados a universidades públicas, así como el cambio en el proceso de elección de rectores), vamos a hacer un breve repaso a las novedades que nos parecen más destacables.

2.1. El conveniente incremento de la financiación

La LOSU plantea el compromiso de un gasto público mínimo en materia universitaria vinculado a la referencia del Producto Interior Bruto (PIB). Concretamente, establece en su artículo 55 que el objetivo de gasto debe alcanzar al menos el 1 por ciento del PIB¹².

¹² Literalidad del artículo: “1. Las Administraciones Públicas dotarán a las universidades de los recursos económicos necesarios para garantizar la suficiencia financiera que les permita dar cumplimiento a lo establecido en esta ley orgánica

Este deseable aumento va en la línea de lo ya acordado en otras leyes del mismo ámbito: la Ley Orgánica 2/2006, de Educación, donde se propone (conforme a lo establecido en su artículo 155 y en la reforma incorporada por la disposición adicional octava de la Ley Orgánica 2/2020, de 29 de diciembre) un incremento del gasto público en educación hasta un mínimo del 5% del PIB; o en el marco de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, donde se propone (conforme a lo establecido en la disposición adicional octava de la Ley 17/2022, de 5 de septiembre) un objetivo para 2030 de una financiación pública en I+D que alcance el 1,25% del PIB. Desde nuestro punto de vista, consideramos que las medidas de refuerzo necesario del gasto están ligadas a la crisis económica que asoló al país en 2008, y que condujo a una reducción del gasto público en la educación universitaria.

2.2. El acento en la formación continua. Una universidad para todas las edades

Al reflexionar sobre la Universidad, comúnmente se asocia con la experiencia del estudiante joven, una percepción que, con carácter general, es acertada. No obstante, la LOSU busca trascender esta concepción al proponer como objetivo primordial la expansión de la Universidad a todos los estratos de edad presentes en la sociedad. Así se destaca en el Preámbulo, la Universidad debe reforzar la capacidad de servicio al conjunto de la sociedad, constituyéndose en “un lugar en el que la formación a lo largo de toda la vida para cualquier persona y colectivo sea un objetivo básico”.

Este enunciado propone un ambicioso propósito, el cual se pretende materializar, según lo indicado en el artículo 7.5 de la LOSU, mediante diversas modalidades de enseñanza. Modalidades que comprenden desde micromódulos hasta programas de corta duración o microcredenciales, abarcando así un espectro amplio y accesible de opciones educativas. En suma, se considera una prioridad estratégica la atención a la formación permanente.

2.3. El fomento de la internacionalización

Al igual que la LOU introdujo la armonización al nuevo Espacio Europeo de Educación Superior, la LOSU se articula de manera directa en torno a los objetivos de internacionalización, estando presentes a lo largo de todo el cuerpo normativo. De hecho, se dedica un título de la Ley, el Título VII (artículos 23 a 30) a la *“Internacionalización del sistema universitario”*.

El propósito subyacente es ir más allá de los ya consolidados factores de integración en el ámbito de la Unión Europea y fomentar la expansión de las redes de conocimiento y la colaboración formativa con otros países, en particular, con el Espacio Iberoamericano de Educación Superior y del Conocimiento. Además, se busca establecer nuevos lazos con instituciones de educación superior en América del Norte, Asia y Oceanía.

nica y asegurar la consecución de los objetivos en ella previstos. 2. En el marco del plan de incremento del gasto público para 2030 previsto en el artículo 155.2 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, el Estado, las Comunidades Autónomas y las universidades comparten el objetivo de destinar como mínimo el 1 por ciento del Producto Interior Bruto al gasto público en educación universitaria pública en el conjunto del Estado, permitiendo así la equiparación progresiva a la inversión media de los Estados miembros de la Unión Europea y el cumplimiento de los objetivos establecidos en la presente ley orgánica”.

Para alcanzar esta meta, se contempla el fortalecimiento de alianzas internacionales, el incremento de la cotutela internacional en programas de doctorado, y como medida de suma importancia, la promoción activa de la movilidad internacional en toda la comunidad universitaria.

2.4. El protagonismo del estudiantado

Al observar el Preámbulo de la Ley, está claro que el estudiantado goza de un papel fundamental en la concepción de esta, de hecho, afirma que “el estudiantado, sea cual sea su edad, ha de tener el papel de protagonista”.

Por una parte, la LOSU argumenta que precisamente por el protagonismo del estudiantado, se debe reforzar la docencia, se debe insistir en la formación y actualización de las capacidades del profesorado. En ese sentido, debemos subrayar que la evaluación continua a la que está sometido el profesor para poder seguir con éxito su carrera académica profesional, constituye una garantía de su preparación y mejora constantes.

Por otra parte, continuando con la exégesis del Preámbulo de la LOSU, se sostiene que esta Ley “permite avanzar hacia el horizonte de la gratuidad de la educación superior universitaria pública, mediante la reducción de precios públicos, así como la disminución de su disparidad entre Comunidades Autónomas”. En este punto, debemos hacernos eco de la postura de Cubero Truyo, para el cual los precios públicos universitarios son en puridad tasas, dado el carácter esencial de este servicio público, que conlleva la nota de la coactividad, con independencia de la existencia o no de competencia privada¹³, calificación que no se ha corregido en esta nueva Ley.

Por último, la LOSU recoge el Estatuto del estudiantado, no obstante, hay que señalar que un Estatuto como tal ya está en vigor en la actualidad, nos referimos al Real Decreto 1791/2010, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto del Estudiante Universitario, por lo que debemos matizar que cuando el Preámbulo alude al Estatuto como si fuera una figura novedosa, se refiere a la elevación de rango que supone incorporar a la Ley Orgánica su contenido, consolidando y ampliando el catálogo de derechos y deberes.

Precisamente a propósito de esa ampliación, sí creemos conveniente destacar que el cuerpo normativo añade en el artículo 33.p) el derecho del estudiantado al paro académico, siempre y cuando respete el derecho a la educación del propio estudiantado. Sin embargo, la implementación de este paro académico está aún pendiente de su desarrollo, ya que serán las universidades las encargadas de regular las condiciones para el ejercicio de este derecho y el procedimiento para la declaración del paro académico que será llevada a cabo por el órgano de representación del estudiantado.

¹³ Nos remitimos a CUBERO TRUYO (2018), que se muestra especialmente crítico no solo con la calificación de precios públicos empleada por la legislación universitaria sino con el propio concepto de precio público, que tiene unas connotaciones semánticas de precio limitado o subvencionado que no se corresponden con su verdadera naturaleza jurídica, tal como está legalmente configurada (en principio, el precio público, al no existir coactividad en la prestación del servicio y existir alternativa privada, debe cubrir como mínimo el coste del servicio y solo excepcionalmente se admite su subvención).

3. PRINCIPALES OBJETIVOS DE LA LOSU EN MATERIA DE PERSONAL DOCENTE

Centrándonos ya en el objeto esencial de este trabajo, vamos a presentar cuáles son los objetivos fundamentales con los que la reforma normativa pretende mejorar el panorama del profesorado universitario.

3.1. Reducir la precariedad: un objetivo prioritario

La nueva Ley propone diversas medidas para abordar la precariedad en el conjunto del sistema universitario, admitiendo que esta es una característica manifiesta de la actual universidad española¹⁴.

Por un lado, los niveles de temporalidad del profesorado se pretenden reducir significativamente, pasando del 40% como establecía la LOU, al 8% como máximo para los contratos laborales de carácter temporal. En realidad, la evolución porcentual, desde el artículo 48.5 de la LOU al artículo 64.3 de la LOSU, no es tan acusada como parece a primera vista, puesto que la LOSU convierte los contratos de los Profesores Asociados en indefinidos y en el artículo 64.3, cuando se establece el límite del 8%, se añade que no se computará a tal efecto ni el profesorado asociado de Ciencias de la Salud (que tiene un régimen de dedicación y duración específico), ni el profesorado ayudante doctor, es decir, que el límite solo afecta a figuras residuales como los Profesores Visitantes, los Distinguidos o los Sustitutos Interinos¹⁵. No queda del todo claro en la LOSU si los contratos de investigación aludidos en el párrafo segundo del artículo 77 (contratos predoctorales, contratos de acceso de personal investigador doctor...) se tendrán en cuenta para el control del cumplimiento de este requisito¹⁶.

En lo que se refiere a la figura del Profesor Asociado, la misma se reconfigura para alcanzar con mayores garantías el propósito original de la misma, como una modalidad contractual reservada a quienes puedan aportar sus conocimientos en áreas donde su experiencia profesional resulte relevante. Se establece un máximo de 120 horas lectivas en su labor docente y se limita su participación en tareas de gestión y coordinación. Además, como ya hemos apuntado, el contrato pasa a tener carácter indefinido en lugar de estar sujeto a la necesidad de prórrogas periódicas.

¹⁴ Véase la exposición al respecto de MARTÍNEZ NAVARRO (2022).

¹⁵ Incluso hay quienes sostienen que la comparación entre el porcentaje de la LOU y el de la LOSU “queda del todo desvirtuada” y que la LOSU “debe ser criticada por incorporar información confusa e incluso engañosa en su exposición de motivos”, al presumir de esta reducción de los umbrales de temporalidad sin un fundamento escrupuloso. Nos referimos a ANDRÉS LLAMAS (2023), pág. 15.

¹⁶ ANDRÉS LLAMAS (2023), pág. 16, defiende con argumentos solventes que estos contratos deben ser computados en el bloque de contratos temporales que no pueden exceder del 8%, y hay que entender que lo hace no para promover una contención en este tipo de contratos, fundamentales en la primera etapa de la carrera académica, sino para potenciar el predominio de las plazas de vigencia indefinida. En cualquier caso, este autor no confía en que su interpretación vaya a prevalecer: “A tenor de los precedentes, no parece que una tesis garantista como la que defiende vaya a ser la acogida por quienes tienen la responsabilidad de gestionar la gobernanza universitaria”.

Ello parece constituir una medida positiva, desde el prisma de la reducción de la precariedad, al menos para este sector del profesorado, al que se va a ofrecer diversas vías para su estabilización, previstas en las disposiciones transitorias séptima y octava¹⁷. No obstante, hay voces que desconfían del éxito de estas novedades. Así, desde el CSIF¹⁸ se señala que efectivamente se recupera el sentido original del concepto de Profesor Asociado, pero que el contrato indefinido “en ningún caso supone estabilizar ni acabar con la precariedad”, aunque es algo que solo podrá analizarse con perspectiva, una vez pasado algunos años de aplicación de la LOSU.

Adicionalmente, se introduce de manera expresa la figura del Profesorado Sustituto, que en la LOU no estaba directamente abordada, más allá de una referencia difusa al Estatuto de los Trabajadores en el artículo 48.1. La LOSU se preocupa de dejar claro que la función exclusiva de esta figura debe ser la de reemplazar temporalmente al profesorado con derecho a reserva de puesto de trabajo que suspenda temporalmente sus servicios¹⁹. Esta regulación tiene como finalidad garantizar la sustitución necesaria del profesorado, por razones pasajeras, que hasta el momento en algunas ocasiones se realizaba a través del Profesor Asociado, de modo que cabe esperar que se termine con el uso abusivo del Profesorado Sustituto. Asimismo, se trata con la debida separación en el segundo apartado del artículo 80 de la LOSU la otra variante del Profesorado Sustituto, prevista para cubrir una plaza dotada hasta que concluya el proceso de selección.

3.2. Una carrera académica más predecible, más corta y estable

Además del anterior objetivo, fundamental, desde la Moncloa indicaban al presentar la reforma que la LOSU también quiere conseguir certezas y garantías para el Personal Docente e Investigador²⁰.

Con la implementación de la LOSU, según se sostiene en su Preámbulo, la carrera académica se presenta de manera más predecible y clara, estructurada en tres etapas en lugar de las cuatro de la LOU (si bien no se ilustra con claridad esta supuesta reducción de niveles). Las tres etapas o niveles de progresión configurados en la LOSU son: incorporación, consolidación y promoción (enumeración de niveles en los que cuesta trabajo detectar las diferencias con el estado pre-LOSU²¹).

¹⁷ En el Preámbulo de la LOSU se proclama el objetivo de poner fin a la precariedad asociada hasta ahora a determinados contratos de carácter temporal, “ofreciendo a quienes se encuentran en dicha situación vías de entrada adecuadas para que continúen la carrera académica si cumplen determinados requisitos”.

¹⁸ Véase en (consultado el 11/10/2023): <https://www.csif.es/contenido/nacional/educacion/354933>

¹⁹ Véase en (consultado el 20/10/2023): <https://www.aedtss.com/la-contratacion-laboral-del-personal-docente-e-investigador-en-la-ley-organica-del-sistema-universitario/>

²⁰ Véase en (consultado el 19/10/2023):

<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/universidades/Paginas/2023/090323-aprobacion-congreso-losu.aspx>

²¹ Véanse los reparos formulados por ANDRÉS LLAMAS (2023), pág. 14, al confuso planteamiento que hace el Preámbulo de la LOSU, que tampoco quedaba del todo claro en la Memoria del análisis de impacto normativo del Anteproyecto.

Desde el inicio de los estudios de doctorado hasta la estabilización, el proceso siempre y cuando siga su camino lógico se completaría en tan solo diez años (cuatro años del contrato predoctoral para hacer la tesis y seis años de Profesor Ayudante Doctor), lo que contribuiría a un rejuvenecimiento de la plantilla universitaria, hecho fundamental como veremos a continuación. El acceso a la carrera propiamente docente (aunque durante la vigencia de los contratos predoctorales, pueden impartirse hasta un máximo de 18 créditos) se realiza en efecto a través de la figura del Ayudante Doctor, con un contrato de 6 años (en lugar de los 5 de la LOU), eliminando como comentaremos más adelante y alineándose así con la práctica común en otros países europeos, la necesidad de acreditación para esta posición. Este enfoque podría acortar la edad de entrada al profesorado estable.

En cuanto al carácter predecible de la carrera académica, los avances que pueda suponer la LOSU van a depender en buena medida del desarrollo que se haga de los criterios de acreditación. Ya se ha aprobado el Real Decreto 678/2023, de 18 de julio, por el que se regula la acreditación estatal para el acceso a los cuerpos docentes universitarios y el régimen de los concursos de acceso a plazas de dichos cuerpos, pero aún no se han concretado los criterios por parte de la ANECA (o de las agencias autonómicas, a las que la LOSU parece otorgar mayor peso). De entrada la LOSU establece algunas pautas generales, entre las que también destaca aspectos relacionados con la contribución a la sociedad, incorporando nuevos criterios para evaluar al profesorado. Estas evaluaciones serán tanto cualitativas como cuantitativas, teniendo en cuenta factores como el acceso abierto de las publicaciones, el impacto territorial de las investigaciones, la pluralidad lingüística, la experiencia profesional y las particularidades de cada disciplina académica.

Además, con el objetivo de evitar dinámicas endogámicas²² se establece que, en todos los concursos públicos, la universidad convocante estará en minoría y los miembros serán seleccionados por sorteo, dentro -eso sí- de una lista elaborada por la propia universidad. Bajo nuestra opinión la mejor manera de acabar con la endogamia es la que propuso la LOU, la acreditación a través de la ANECA. Esta opción, tal y como lo ha modificado la LOSU, no está contemplada ya para la figura del Profesor Ayudante Doctor, aspecto al que más adelante volveremos.

Hay que tener en cuenta que el artículo 82.c) de la LOSU indica, al regular los contratos de las Profesoras y Profesores Permanentes Laborales, que tendrán “categorías” (¡en plural!) comparables a las del personal docente e investigador funcionario, lo cual supone dar cobertura a la posibilidad de que haya Profesores Permanentes Laborales asimilados a Titulares y Profesores Permanentes Laborales asimilados a Catedráticos, posibilidad que quedaría abierta a las respectivas decisiones de las Comunidades Autónomas en el desarrollo de la LOSU. Siendo así, podría perfectamente desarrollar una carrera completa al margen del ámbito funcional, y ahí sí se pondrían de manifiesto los solo tres niveles aludidos en el Preámbulo de la LOSU: la consolidación o segundo nivel se alcanzaría con el contrato de Permanente Laboral y la promoción o tercer nivel se alcanzaría con la asimilación del Permanente Laboral a Catedrático, evitando así el escalón habitual que implicaba el paso de Contratado Doctor a Titular.

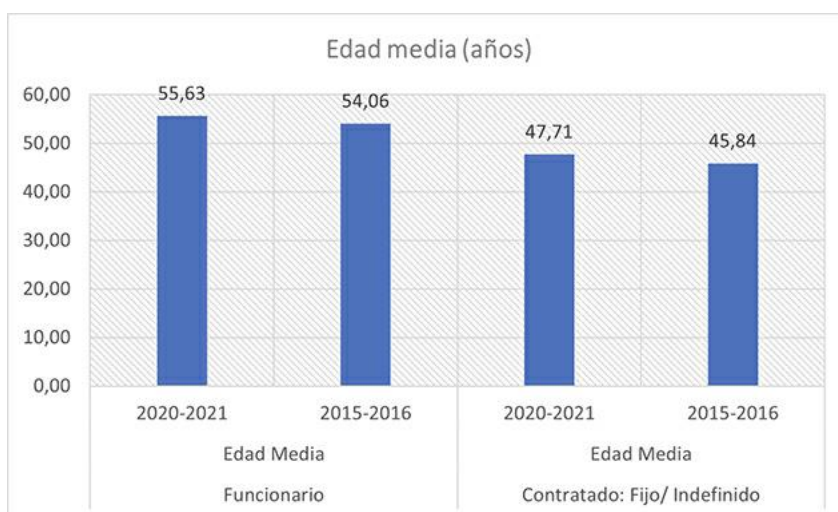
²² Problema que quedaba reflejado en RIVERO ORTEGA (2021).

3.3. El rango de edad en el profesorado del sistema universitario español

Al hilo de los objetivos prioritarios que hemos introducido anteriormente, hay que señalar que a pesar de que con la LOSU la única vía de acceso a la Universidad para realizar la carrera investigadora es el contrato predoctoral²³, anteriormente existían dos opciones o dos posibles maneras de acceder, (i) el contrato predoctoral del artículo 23 de la Ley de Ciencia y (ii) el contrato de Profesor Ayudante del artículo 49 LOU²⁴. Estas vías de acceso a la carrera investigadora, tanto las anteriores como la actual, por regla general suele estar ligadas a personas jóvenes²⁵.

Sin embargo y en contraposición a la regla general en la edad de acceso a la carrera investigadora, actualmente la plantilla del profesorado de las universidades españolas se halla, como señala Martínez Navarro, notablemente envejecida.

Figura 1



Fuente: Martínez Navarro²⁶.

El Preámbulo de la LOSU sí menciona dicha circunstancia, pero a nuestro parecer lo hace de una manera laxa e insuficiente, pues debería haber propuesto algunas medidas para ir atendiendo esta situación, es decir el relevo generacional²⁷ o de lo contrario y como siempre, se afrontarán las consecuencias una vez que “las tengamos encima”.

²³ Un análisis de la etapa predoctoral dentro de la trayectoria académica lo encontramos en QUIRÓS HIDALGO (2023).

²⁴ Véase GIMENO DÍAZ DE ATAURI (2023).

²⁵ Nos remitimos a nuestro trabajo TORRESCUSA CORDERO (2023).

²⁶ MARTÍNEZ NAVARRO (2022).

²⁷ Véase SEDEÑO LÓPEZ (2023).

4. ANÁLISIS DE LOS CAMBIOS RELATIVOS A LA PLANTILLA DEL PROFESORADO. EN ESPECIAL, LA TRANSFORMACIÓN DE LA FIGURA DEL PROFESOR AYUDANTE DOCTOR, CLAVE EN EL ACCESO A LA CARRERA ACADÉMICA

La LOSU, como hemos ido desengranando en el presente capítulo, aporta una serie de medidas novedosas y otras no tanto, que siguen la estela de las anteriores leyes orgánicas. Debemos esperar el paso del tiempo para poder examinar si los objetivos planteados por el legislador obtienen su resultado o no consiguen la meta propuesta.

No obstante, hay algunas de estas novedades con las que iremos conviviendo desde el primer momento. Nos referimos a los cambios realizados en la carrera académica del profesorado universitario.

Hasta la entrada en vigor de la LOSU, el diseño de la carrera académica del profesorado se basaba esencialmente en cuatro niveles, de los cuales dos de ellos tenían un carácter laboral y los dos últimos, un carácter funcionarial. En lo que se refiere a los de perfil laboral, los dos niveles eran el de Profesor Ayudante Doctor (contrato temporal) y el de Profesor Contratado Doctor (contrato indefinido), prescindiendo de la figura del Profesor Ayudante, que había sido abandonada en la práctica; y los de perfil funcionarial, Profesor Titular de Universidad y Catedrático de Universidad. La LOSU, interviene en ese esquema al menos nominalmente mediante la creación de una nueva figura, Profesor Permanente Laboral, que sustituye al anterior Profesor Contratado Doctor. Además, de esta nueva figura se señala que tendrá categorías comparables a las del personal funcionario, de donde se deduce que puede tener categoría comparable a la Titularidad y también categoría comparable a la Cátedra; y en tal caso, si se optara por una carrera académica extrafuncionarial (posibilidad muy afín a algunas Comunidades Autónomas), solo habría tres niveles y no cuatro²⁸. De hecho, esa reducción a tres niveles es la que se proclama en el Preámbulo de la LOSU, que parece suprimir la repercusión del actual salto de nivel que implica el paso de Contratado Doctor a Titular, suponiendo ambos un estado de consolidación y reservando el carácter de promoción al nivel de Catedrático, ya sea como funcionario o como contratado asimilado.

Pero, ¿qué ocurre desde la perspectiva del acceso a la profesión universitaria? Creemos que, al igual que la LOSU le otorga un papel protagonista al estudiantado, también se percibe una considerable preocupación por el profesorado joven, más concretamente por cómo debe producirse el inicio de la carrera académica de los mismos. Por ello y en lo que a este trabajo se refiere, vamos a centrarnos en la figura del Profesor Ayudante Doctor, el primer escalón en la plantilla del profesorado, una vez que se ha procedido a la supresión formal de la figura de Profesor Ayudante, que como decíamos, ya estaba prácticamente desaparecida por desuso, abandono contrarrestado en cierta medida por el aumento de los contratos predoctorales²⁹. Veamos cuáles son las principales variaciones en la regulación del primer contrato como profesor universitario.

²⁸ Véase en (consultado 19/10/2023): <https://www.hayderecho.com/2023/03/13/la-carrera-academica-en-la-nueva-ley-del-sistema-universitario/>

²⁹ ANDRÉS LLAMAS (2023).

4.1. Eliminación expresa del requisito de la acreditación para acceder a este contrato

Sin duda, la primera y más llamativa característica de la reforma es que deja de ser necesaria la acreditación para la obtención de un contrato como Profesor Ayudante Doctor. La supresión de esta exigencia, desde nuestra perspectiva, agiliza el ingreso a la carrera académica una vez completada la fase predoctoral. Creemos que esta medida puede evitar la creación de una situación transitoria delicada, la cual surgía tras obtener el título de doctor (que conllevaría la extinción del contrato predoctoral, a menos que la tesis se leyera antes del tercer año de vigencia del contrato), abriendo la posibilidad de acceder a la plaza de Profesor Ayudante Doctor, sin necesidad de esperar los meses durante los que se prolongaba el proceso de acreditación (en un plazo de 6 meses).

Aunque reconocemos este beneficio, algo que desconocemos actualmente es cómo se van a configurar en las respectivas universidades los méritos específicos para lograr la plaza de Profesor Ayudante Doctor. Para fomentar la progresión natural del profesor, sería positivo que el disfrute reciente de un contrato predoctoral sea valorado de manera favorable o preferente en el proceso de selección para la plaza³⁰.

Es importante destacar que, a pesar de la eliminación de la acreditación para acceder a este contrato, al completar los tres primeros años de este, la universidad llevará a cabo una evaluación orientativa del desempeño de los Profesores Ayudantes Doctores. Esta evaluación podría ser encargada a agencias de calidad competentes, pero también debemos esperar al desarrollo normativo y a su despliegue en la práctica para valorar el alcance de este control intermedio.

4.2. Reducción de la dedicación docente de 240 horas lectivas a solo 180 horas por curso académico

La LOSU justifica esta medida en función de la compatibilidad de las responsabilidades del Profesor Ayudante Doctor, es decir, la enseñanza y la investigación. Con esto, el legislador busca garantizar que la labor docente no restrinja la actividad investigadora, especialmente en el contexto de la futura acreditación.

Es relevante señalar que, aunque la reducción de horas lectivas podría interpretarse como una disminución de la importancia de la dimensión docente, sostenemos lo contrario. La LOSU, en su artículo 78, establece que, dado que el propósito del contrato es desarrollar las habilidades tanto docentes como de investigación, los Profesores Ayudantes Doctores deben completar, durante el primer año de contrato, un curso de formación docente inicial. Las características de este curso

³⁰ CUBERO TRUYO (2023), pág. 32, defiende que los méritos valorables para lograr la plaza sean configurados por las universidades de tal forma que los destinatarios naturales de la misma, no vayan a encontrarse con una “competencia impropia”. Para este autor, “de la misma manera que en los contratos FPU se dice que no pueden presentarse los que han obtenido la titulación requerida en una distancia temporal determinada (porque no tiene sentido incluir en un determinado proceso competitivo elementos heterogéneos), creemos que debería establecerse un requisito semejante en los nuevos concursos de Profesor Ayudante Doctor. Al menos que fuera un mérito preferente el disfrute reciente del contrato predoctoral, de modo que la natural continuidad se vea de algún modo preservada”.

serán definidas por las universidades en colaboración con sus unidades encargadas de la formación e innovación docente del profesorado.

4.3. Ampliación de la duración del contrato a seis años

Otra de las novedades de la LOSU la representa la extensión de la duración del contrato de Profesor Ayudante Doctor, que pasa a tener un máximo de 6 años en lugar de los 5 de la LOU.

A propósito de esta medida, y combinándola con la anterior de la reducción de horas de docencia, consideramos, como Cubero Truyo, que ello no debe implicar en ningún caso un aumento en los requisitos de las acreditaciones relacionados con el tiempo mínimo de experiencia docente. La LOSU ordena a la ANECA adaptar los criterios de la acreditación a “la duración de la etapa inicial de la carrera académica”. Pero de ello no debiera extraerse la conclusión de que hay que ampliar los años y horas de docencia requeridos para poder ser acreditado³¹.

Sin embargo, como lo señala la disposición transitoria cuarta de la LOSU, debemos aguardar un máximo de un año desde la publicación para determinar si nuestras interpretaciones coinciden con las perspectivas de la ANECA y las agencias de calidad autonómicas, o si por el contrario estamos equivocados.

4.4. Inclusión en el contrato del eventual desempeño de puestos de gestión

El artículo 50.b) de la LOU establecía que la finalidad del contrato de los Profesores Ayudantes Doctores “será la de desarrollar tareas docentes y de investigación”, omisión de las tareas de gestión que se interpretaba como prohibición del desempeño de las mismas (así lo interpretaba, por ejemplo, la ley universitaria andaluza). Anteriormente por tanto, los cargos de gestión, algunos de los cuales los consideramos particularmente propicios para profesores recién incorporados (esto es, los Ayudantes Doctores) en ciertas posiciones como Vicedecanatos, la Secretaría de Departamento o la Coordinación de Másteres, estaban reservados exclusivamente para el profesorado permanente. A nuestro parecer, estas posiciones son idóneas para académicos altamente capacitados, incluso entre el personal no permanente. De ahí que nos parezca positivo que el artículo 78.b) de la LOSU, reconozca ahora entre las finalidades del contrato de Ayudante Doctor también el “desempeño de funciones de gobierno de la universidad”.

Por fortuna, con la implementación de esta medida, los profesores jóvenes podrán asumir roles de mayor relevancia en la toma de decisiones universitarias, siempre y cuando dichos cargos no obstaculicen su desarrollo en investigación y docencia³².

³¹ Para CUBERO TRUYO (2023), pág. 34, “la rebaja a 180 horas de la dedicación docente, contrarresta con creces la ampliación a 6 años, por lo que procedería cierta reducción de las horas de docencia demandadas”.

³² “Somos lógicamente partidarios de que el joven profesor no asuma cargas que puedan frenar o entorpecer su desarrollo investigador y docente, pero también creemos, y conocemos múltiples ejemplos, que sí existe la posibilidad de compatibilizar otras dedicaciones, sin merma de la brillantez del desempeño docente e investigador”. CUBERO TRUYO (2023), pág. 34.

4.5. La situación transitoria de los actuales Profesores Ayudantes Doctores (o acreditados como tales)

¿Qué ocurrirá en lo que se refiere a la situación del contrato vigente de un Profesor Ayudante Doctor?

Conforme a la disposición transitoria quinta de la LOSU, el contrato seguirá en vigor en la misma situación hasta su extinción, y continuarán siéndole de aplicación las normas específicas que le correspondían hasta la fecha, por ejemplo, en cuanto a la dedicación docente. En el apartado 2 de esta disposición transitoria sí se prevé la posibilidad de una prórroga de un año adicional en caso de no obtener la acreditación para Profesor Permanente Laboral al finalizar el contrato.

Consideramos positivo este aspecto, pero tenemos más dudas sobre lo establecido por la disposición transitoria tercera de la LOSU, en el apartado 1: “La acreditación vigente de Profesor/a Ayudante Doctor/a o de la figura equivalente en la normativa autonómica, se considerará como un mérito preferente, durante los cuatro años posteriores a la aprobación de esta Ley, a efectos del acceso a la figura de Profesor/a Ayudante Doctor/a”. Se está llamando la atención sobre la posible injusticia que representa que la LOSU otorgue preferencia a la posesión de la acreditación existente hasta ahora³³. Nuestra opinión va en la línea de esos reparos y está basada en que la acreditación se otorga una vez valorados los méritos aportados, los cuales se aportarán generalmente también para su baremo en el concurso, por lo que se incurrirá en una doble valoración de los mismos conceptos. Además, el hecho de que esta preferencia se mantenga durante los cuatro años siguientes a la entrada en vigor de la Ley, podría generar una “competición” desigual para los jóvenes profesores que comiencen su carrera universitaria después de la implementación de la LOSU y que no tienen ya la posibilidad de obtener dicha acreditación. Si a ello unimos el dato de que también va a ser mérito preferente en los concursos de acceso a las plazas de Ayudante Doctor el haber desempeñado contratos como Profesor Asociado (en los términos de la disposición transitoria octava), los actuales contratados predoctorales pueden encontrarse en posición de desventaja objetiva con otros sujetos a los que la LOSU quiere facilitarles la situación académica, lo cual es un objetivo plausible, siempre que no vaya en detrimento de otros colectivos.

En definitiva, a pesar de todas las medidas que propone la LOSU, queremos destacar que no es fácil en la carrera universitaria que se produzca un encadenamiento automático entre el contrato predoctoral y el contrato como Profesor Ayudante Doctor³⁴.

³³ Véase en (consultado 19/10/2023): <https://www.hayderecho.com/2023/03/13/la-carrera-academica-en-la-nueva-ley-del-sistema-universitario/>

³⁴ CUBERO TRUYO (2023), pág. 35, lanza algunas propuestas para facilitar que el contratado predoctoral que se haga Doctor pueda ocupar una plaza de Profesor Sustituto Interino mientras se desarrolla el correspondiente concurso. Aun así, es muy posible que el doctor tenga que optar a otros contratos (contratos de acceso de personal investigador doctor o contratos postdoctorales vinculados a estancias en otras universidades) antes de lograr la plaza de Profesor Ayudante Doctor.

5. EL OBJETIVO DE LA CONSOLIDACIÓN EN LA CARRERA DOCENTE

Este trabajo ha pretendido centrarse en los cambios de la LOSU que afectan al proceso de incorporación de nuevos profesores a la carrera docente y de ahí que hayamos focalizado nuestra atención en el contrato del Profesor Ayudante Doctor. No obstante, cualquier interesado en insertarse laboralmente en la docencia universitaria, tiene que estar atento desde el principio al objetivo a medio plazo de la estabilización. Por tanto, para finalizar este trabajo, vamos a dedicar unas breves líneas a este asunto.

5.1. La nueva figura de Profesor Permanente Laboral

El Profesor Ayudante Doctor aspirará, como es lógico, a la obtención de un contrato indefinido. En este punto, la LOSU interviene mediante la creación de una nueva figura, la de Profesor Permanente Laboral, que sustituye al actual Profesor Contratado Doctor. Bajo nuestra opinión y aunque haya cambiado el nombre, las dos figuras, Profesor Permanente Laboral y ya la erradicada, Profesor Contratado Doctor, son prácticamente idénticas. Podemos observar una señal de esa identificación en la disposición transitoria tercera de la LOSU, pues la acreditación para la antigua figura será válida para la nueva, de Profesor Permanente Laboral. Asimismo, el procedimiento de acreditación del Profesor Contratado Doctor será aplicable para la figura de Profesor Permanente Laboral hasta que la ANECA o cada comunidad autónoma regule el nuevo procedimiento de acreditación.

¿Realmente la reforma es exclusivamente nominalista en este punto? Acaso pueda percibirse en la regulación del contrato de Profesor Permanente Laboral un matiz de mayor acercamiento al profesorado de los cuerpos docentes universitarios, esto es, un mayor acercamiento al personal funcionario. Como indica Moreno Gené, la LOSU con esta “nueva” figura lo que pretende es equiparar lo máximo posible la figura de este profesor a la del profesorado funcionario³⁵. Ello se refleja en el artículo 82.c)³⁶, el cual establece expresamente que el Profesor Permanente Laboral tendrá los mismos derechos y deberes que el PDI funcionario. Ya iremos viendo si efectivamente esa similitud que pretende la norma se alcanza o de lo contrario queda en una mera intención. Por lo pronto, el artículo 51 de la LOSU abre la puerta a la posibilidad de elección de Rector o Rectora a una persona con contrato laboral, lo cual es un dato sintomático de la estrategia de plena equiparación a la que estamos haciendo referencia.

Pero quizás lo más significativo de la reforma, y ya lo hemos venido apuntado a lo largo de este trabajo, es que el artículo 82.c) añade que el contrato de Profesor Permanente Laboral tendrá “categorías comparables” a las del personal docente e investigador funcionario. Al hablar en plu-

³⁵ MORENO GENÉ (2022).

³⁶ Literalidad del artículo: “(...) c) El contrato será de carácter fijo e indefinido, con derechos y deberes de carácter académico y categorías comparables a los del personal docente e investigador funcionario, y conllevará una dedicación a tiempo completo, aunque podrá ser a tiempo parcial a petición del interesado o interesada con los requisitos, condiciones y efectos establecidos reglamentariamente. La dedicación será, en todo caso, compatible con la realización de trabajos científicos, tecnológicos, humanísticos o artísticos en los términos del artículo 60”.

ral de categorías, resulta notorio que se está extendiendo la comparabilidad no solo a la categoría de Titular sino incluso a la de Catedrático. Como indica Andrés Llamas, parece que con la nueva regulación del Profesor Permanente Laboral no habrá una sola figura equiparable al funcionariado en sustitución del antiguo Profesorado Contratado Doctor, sino que se está dando carta de naturaleza a más de una figura, concretamente las de profesor titular contratado y catedrático contratado³⁷.

Adicionalmente a lo indicando, hay más puntos del articulado de la LOSU que invitan a pensar en estas dos figuras. Por ejemplo, el artículo 71.2 alude a programas de promoción desde la condición de profesorado permanente laboral "a otra de superior categoría". También sirve de ejemplo el artículo 85.1 de la LOSU, el cual menciona la necesidad de acreditación para acceder a plazas de profesorado permanente laboral y para "en su caso, la promoción dentro de dicha modalidad contractual".

En consecuencia, la LOSU introduce una novedad al facultar a las Comunidades Autónomas (de manera más clara que en la anterior LOU) para establecer una suerte de carrera laboral paralela a la funcionarial, sin que se tengan que evidenciar diferencias objetivas en las funciones desempeñadas por el profesorado adscrito a ambas vías o carreras paralelas.

5.2. El requisito de las estancias en la LOSU y en el Decreto de acreditación y concursos de acceso

La internacionalización es uno de los más aspectos más destacados en la LOSU, pero en este apartado en el que nos encontramos, el dedicado a la consolidación de la carrera docente, debemos destacar la obligación que recoge el artículo 69, que a los efectos de la obtención de la acreditación de los cuerpos docentes universitarios, determina la necesidad de "la realización de actividades de investigación o docencia en universidades y/o centros de investigación distintos de aquella institución en la que se presentó la tesis doctoral, de acuerdo con los criterios establecidos reglamentariamente". Como otros de los puntos de la LOSU, esta medida debe ser objeto de desarrollo y así, ya el artículo 4.3 del Real Decreto 678/2023, de 18 de julio³⁸, ha concretado en nueve meses el periodo temporal exigido: "Será requisito para obtener la acreditación la realización de actividades de investigación o docencia, y en su caso de transferencia e intercambio del conocimiento, por un periodo acumulado de, como mínimo, nueve meses, en universidades o centros de investigación distintos de aquella institución en la que se presentó la tesis doctoral, quedando expresamente excluida la mera participación en proyectos de investigación conjuntos. Se deberán acreditar la realización y la duración de las actividades llevadas a cabo".

³⁷ ANDRÉS LLAMAS (2023), pág. 13.

³⁸ Real Decreto 678/2023, de 18 de julio, por el que se regula la acreditación estatal para el acceso a los cuerpos docentes universitarios y el régimen de los concursos de acceso a plazas de dichos cuerpos (BOE de 6 de septiembre).

Esta condición, creemos que contribuirá en buena medida al cumplimiento del objetivo señalado por la LOSU, es decir, la internacionalización del sistema universitario español³⁹ (sin perjuicio de que las actividades o estancias puedan también llevarse a cabo en centros españoles).

En cuanto al alcance de la medida, aunque el artículo 69 va dirigido al acceso a los cuerpos docentes universitarios (funcionarios), debemos añadir dos observaciones: en primer lugar, que el Real Decreto 678/2023 ciñe este requisito a la acreditación como Profesor Titular, no resultando obligado para la promoción a Catedrático; y en segundo lugar, que el párrafo tercero del artículo 85.3 de la LOSU, establece la aplicación del artículo 69.1 también a la acreditación del Profesorado Permanente Laboral, por lo que para la consolidación con un contrato indefinido, todo profesor tendrá necesariamente que cumplir con este periodo de actividad externa. A tal fin, las estancias deberán realizarse en las etapas previas a la adquisición de la condición de Profesor Permanente Laboral, bien como Contratado Predoctoral, en contratos postdoctorales y/o en el momento que sea Profesor Ayudante Doctor.

En ese sentido, aprovechamos para comentar que, bajo nuestra opinión, esta disposición puede guardar conexión o estar pensada de manera conjunta con la nueva regla de reducción de horas de docencia que se ha establecido para el Profesor Ayudante Doctor. La reducción horaria pudiera favorecer el cumplimiento del requisito de las estancias en otras universidades, pues haría factible la eventual concentración de las clases en una parte del curso para poder emplear otra parte del mismo en las estancias (además del habitual sacrificio de los periodos vacacionales que es característico del profesorado joven). Pero a la vez la reducción de docencia sugiere la intención de la LOSU de otorgar mayor peso a la dimensión investigadora en comparación con la docente⁴⁰, lo cual colisiona con algunas de las ideas que hemos ido desarrollando en el presente trabajo y con el interés de que el estudiantado reciba una mejor docencia. Cabe esperar que el requisito de los nueve meses de estancias (y aquí confirmamos nuestra valoración positiva), además de afianzar la internacionalización de las universidades españolas, represente una oportunidad extraordinaria para los nuevos profesores de conocer otros tipos de docencias y esta experiencia les permita mejorar sus cualidades académicas y una actualización desde otros puntos de vista docentes, lo que repercutirá en la calidad de la formación que reciba el estudiantado de una manera notable.

Bibliografía

- ANDRÉS LLAMAS, M. A. (2023): “El personal docente e investigador en la Ley Orgánica del Sistema Universitario. Continuidad y cambio”, *Documentación Administrativa: Nueva Época*, nº 10.
- CUBERO TRUYO, A. (2018): “Significación impropia que se desprende del término ‘precio público’: el ejemplo de los ‘precios públicos’ (sic) universitarios” en A. Cubero Truyo (director): *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant Lo Blanch, Valencia.

³⁹ Véase MARTÍNEZ GINER (2022).

⁴⁰ MORENO GENÉ, J. (2022): “La contratación laboral del personal docente e investigador en el proyecto de ley orgánica del sistema universitario ¿el fin de la cultura de la temporalidad en las universidades públicas?” *Temas laborales: Revista andaluza de trabajo y bienestar social*. nº 165.

- CUBERO TRUYO, A. (2023): “Reparos a la escasa permeabilidad de la normativa tributaria a la evolución de la juventud” en A. Cubero Truyo y L. Toribio Bernárdez (directores): *La atención a la juventud en el sistema tributario. Medidas fiscales de apoyo directo o indirecto al colectivo joven*, Tirant Lo Blanch, Valencia.
- CUETO PÉREZ, M. (2019): “Potestad normativa de las universidades públicas” en F. López Ramón, R. Rivero Ortega y M. Fernando Pablo (coordinadores): *Organización de la Universidad y la Ciencia*, Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), Madrid.
- FEYNMAN, R. P. (2023): “¿Dónde vas, universidad? De la LRU a la LOSU pasando por la LOU” en A.I. Caro Muñoz (directora): *El futuro del sistema universitario español y su nuevo marco jurídico: Actas del XVI curso sobre régimen jurídico de universidades*, Universitat de les Illes Balears, 25 y 26 de mayo de 2023, La Ley, Madrid.
- GIMENO DÍAZ DE ATURI, P. (2023): “Nuevas reglas de contratación en los sistemas universitario y de investigación”, *Labos: Revista de Derecho del Trabajo y Protección Social*, Vol. 4, nº Extra 0.
- MALAGÓN TERRÓN, F. J. y GRAELL MARTÍN, M. (2023): “La formación continua del PDI en las leyes universitarias españolas”, *Revista de educación y derecho = Education and law review*, nº 28.
- MARTÍNEZ GINER, L. A. (2022): “El profesorado en el anteproyecto de ley orgánica del sistema universitario”, *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, nº 8.
- MARTÍNEZ NAVARRO, J. A. (2022): “El Proyecto de Ley Orgánica del Sistema Universitario. Una reflexión sobre la contratación temporal en las universidades españolas”, *Trabajo y derecho: nueva revista de actualidad y relaciones laborales*, nº 94.
- MORENO GENÉ, J. (2022): “La contratación laboral del personal docente e investigador en el proyecto de ley orgánica del sistema universitario ¿el fin de la cultura de la temporalidad en las universidades públicas?”, *Temas laborales: Revista andaluza de trabajo y bienestar social*, nº 165.
- PECES BARBA, G. (2001): “La Universidad en la Constitución”, *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, nº 78.
- QUIRÓS HIDALGO, J.G. (2023): “La carrera académica del profesorado universitario tras la Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario. Los investigadores en etapa doctoral y su camino hacia la estabilización”, *Documentación laboral*, nº 129.
- RIVERO ORTEGA, R. (2023): “Título VII: Internacionalización del sistema universitario” en R. Rivero Ortega (director): *La reforma universitaria de 2023: comentarios a la Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema universitario*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra.
- RIVERO ORTEGA, R. (2021): *El futuro de la Universidad*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca.
- SEDEÑO LÓPEZ, J. F. (2023): “La exención en el IRPF de las becas de investigación y la discutible exclusión de las ayudas para contratos predoctorales” en L. Toribio Bernárdez (director): *Fiscalidad de los jóvenes docentes e investigadores*, Aranzadi, Navarra.
- TORRESCUSA CORDERO, A. (2023): “Los primeros ingresos del joven docente e investigador y su incidencia en la tributación familiar” en L. Toribio Bernárdez (director): *Fiscalidad de los jóvenes docentes e investigadores*, Aranzadi, Navarra.
- VIDAL, J. (2003): “Quality Assurance, Legal Reforms and the European Higher Education Area in Spain”, *European Journal of Education*, nº 38 (3).

CUARTA PARTE

LA FISCALIDAD EN EL NUEVO HORIZONTE 2030

CAPÍTULO 1

PROPUESTAS FISCALES SOSTENIBLES PARA DOS RETOS DE LA AGENDA 2030: EL ENVEJECIMIENTO DE LA POBLACIÓN Y LA GESTIÓN DEL AGUA*

ELIZABETH GIL GARCÍA
Universidad de Alicante

1.Introducción. 2. El fenómeno del envejecimiento y su impacto sobre el gasto público en pensiones. 2.1. El Plan de Recuperación y las Recomendaciones del Pacto de Toledo: hacia la Sostenibilidad del Sistema Público de Pensiones. 3. El uso de instrumentos fiscales para la protección de las aguas. 3.1. Respuestas desde el sistema tributario a la contaminación difusa de las aguas por el uso agrícola de compuestos nitrogenados. Bibliografía.

RESUMEN: La Agenda 2030 marca objetivos para las personas y para el planeta, siendo clave para España en los próximos años afrontar los retos asociados al envejecimiento de la población y a la gestión eficiente del agua. Así, este trabajo aborda el impacto del cambio demográfico en el gasto público en pensiones. Para ello, se exploran otras vías de financiación y se analiza la reforma de los mecanismos de ahorro complementarios. Seguidamente, se reflexiona sobre la contaminación de las aguas, especialmente la provocada por ciertas prácticas agrícolas, y se plantean las posibles respuestas que desde el sistema tributario pueden darse.

PALABRAS CLAVE: envejecimiento, pensiones, agua, contaminación difusa, sostenibilidad.

ABSTRACT: The 2030 Agenda sets out several goals for people and for the planet. In the coming years, Spain should face two challenges related to ageing of the population and the efficient management of water. Thus, this paper tackles the impact of the demographic change on public spending on pensions. For that purpose, the author explores other ways for funding pensions, but also analyses the reform for promoting private pension plans. The second part of the paper deals with water pollution, especially nitrate pollution from agriculture, and explores the response to that situation by the tax system.

KEYWORDS: ageing, pensions, water, diffuse pollution, sustainability.

1. INTRODUCCIÓN

En septiembre del año 2015, en el marco de las Naciones Unidas, se adoptaron una serie de objetivos globales con el fin de erradicar la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad para todos. Se conciben así 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) para las personas y para el planeta, cuya consecución debe producirse en 2030. Naciones Unidas advertía en 2019 que

* El presente trabajo se ha desarrollado en el marco del proyecto «La digitalización de las Administraciones Públicas responsables ante los retos del envejecimiento» (ref. CIGE/2022/55) de la Generalitat Valenciana y del proyecto «La imposición de la riqueza en el siglo XXI ante la crisis de la desigualdad» (ref. PID2022-137385NB-I00) del Ministerio de Ciencia e Innovación. La autora puede ser contactada en elizabeth@ua.es

las medidas encadenadas a lograr los ODS no avanzaban a la velocidad ni a la escala necesarias para alcanzar los objetivos de la Agenda 2030¹.

En este contexto, se incluyó dentro del programa científico de la VIII Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, celebrada en Sevilla los días 9 y 10 de noviembre de 2023, una mesa para reflexionar sobre la Agenda 2030 y el papel que la fiscalidad puede jugar para avanzar en la consecución de los ODS. Así, pues, se seleccionaron varios retos de la Agenda para el Desarrollo Sostenible con la finalidad de explorar las posibles respuestas que desde el sistema tributario pueden darse. En particular, me centré en dos retos que van a resultar clave para España en los próximos años: por un lado, el envejecimiento de la población (vinculado a los ODS 3, 5, 8 y 10)² y la gestión de los recursos hídricos (en línea con el ODS 6, pero también con el 12 y el 14)³.

Pues bien, en el presente trabajo se recogen esas reflexiones en torno a estos dos retos para las personas y para el planeta. Para ello, el trabajo se ha estructurado en dos partes. Primero, se estudia el impacto que sobre el sistema público de pensiones está teniendo (y va a seguir teniendo en los próximos años) el cambio demográfico que supone el envejecimiento de la población. Concretamente, se abordan dos de las recomendaciones que han efectuado tanto el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia como el Pacto de Toledo. Por un lado, la culminación del proceso de separación de fuentes de financiación de la Seguridad Social que va a determinar que solamente las prestaciones de naturaleza contributiva se financien a través de cotizaciones sociales. Sin embargo, y como se verá más adelante, estos recursos no van a resultar suficientes y autónomos para hacer frente a las mayores obligaciones de gasto en el largo plazo, por lo que se hace necesario explorar otras formas de financiación (¿vía impuestos?). Por otro lado, se aborda la reforma de los mecanismos complementarios del sistema con el fin de que los trabajadores, las rentas bajas y los jóvenes accedan a estos instrumentos de ahorro previsional. En la segunda parte del trabajo, se hace una reflexión sobre la contaminación de las aguas y la posibilidad de establecer instrumentos fiscales para recuperar los costes de los servicios relacionados con el agua en el sector agrícola, al haber sido identificado como uno de los sectores que mayor presión ejerce sobre las masas de agua (debido tanto a los grandes volúmenes de agua que se utilizan como a la contaminación difusa).

2. EL FENÓMENO DEL ENVEJECIMIENTO Y SU IMPACTO SOBRE EL GASTO PÚBLICO EN PENSIONES

El cambio demográfico que supone el envejecimiento de la población constituye uno de los grandes retos sociales del siglo XXI. Ahora bien, no ha de ignorarse que la longevidad es un logro colectivo fruto de los avances sociales, económicos y científicos. En definitiva, un logro del Estado

¹ Puede consultarse en el sitio web de Naciones Unidas los avances en materia de ODS: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/development-agenda/> (último acceso: 9 diciembre 2023).

² ODS 3: salud y bienestar. ODS 5: igualdad de género. ODS 8: trabajo decente y crecimiento económico. ODS 10: reducción de las desigualdades.

³ ODS 6: agua limpia y saneamiento. ODS 12: producción y consumo responsables. ODS 14: vida submarina.

de Bienestar. Si bien es cierto que la población europea mayor de 65 años va a seguir aumentando en las próximas décadas, hasta superar el 36% en el año 2050, no puede subestimarse el papel de la población *sénior*. A título de ejemplo, el Parlamento Europeo destaca la participación activa de las personas mayores en la sociedad: más del 20% de las personas entre 65 y 74 años y aproximadamente el 15% de los mayores de 75 años participan en actividades voluntarias formales o informales⁴.

En España, este cambio demográfico tiene especial incidencia, siendo uno de los Estados miembros de la UE con la tasa de dependencia más alta. En relación con esto, precisamente una de las preocupaciones que tienen los ciudadanos de la UE es sobre si sus ingresos en la vejez serán suficientes. Conforme a los datos del Instituto Nacional de Estadística (INE), en la actualidad, en España, la tasa de dependencia de la población mayor de 64 años se sitúa en el 31%, lo que significa que hay unos tres adultos en edad laboral por cada persona mayor. La previsión es que para el año 2050 esta tasa alcance el 54%, lo que implicará menos de dos adultos en edad de trabajar por cada persona mayor⁵. Ahora bien, en la actualidad, ya hay provincias con una tasa de dependencia de población mayor de 64 años que roza el 50% e incluso lo supera: Lugo (49,88%), Ourense (55,01%) y Zamora (53,42%). Por otro lado, conforme a los últimos datos (mayo 2022), en España hay casi 10 millones de pensiones (jubilación, viudedad, orfandad, incapacidad permanente) que representan un importe mensual de 10.810 millones de euros⁶.

Así, la sostenibilidad del sistema público de pensiones es uno de los principales retos asociados al envejecimiento de la población, pero no es el único pues este cambio demográfico va a suponer un incremento del gasto público en salud y en cuidados de larga duración o asistenciales. Por tanto, en los próximos años va a ser necesario acometer diferentes actuaciones respecto a los retos asociados al envejecimiento. Por ejemplo, el último Informe Anual del Banco de España (publicado en mayo de 2023) apunta a la necesidad de analizar las razones de la baja tasa de natalidad en España y reforzar el apoyo a las familias y las oportunidades en el mercado de trabajo para las mujeres jóvenes con hijos⁷.

⁴ Informe sobre el envejecimiento del viejo continente: posibilidades y desafíos relacionados con la política de envejecimiento después de 2020. Este informe se publicó en 2021 y se encuentra disponible en: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0194_ES.html#_section1 (último acceso: 9 diciembre 2023).

⁵ Por su parte, la tasa de dependencia (por razón de edad total) en la actualidad se encuentra alrededor del 54% (es decir, dos personas en edad laboral por cada persona dependiente), y en caso de mantenerse las tendencias actuales alcanzaría un máximo en torno al año 2050 del 76,8%. La tasa de dependencia (total) se refiere al cociente, expresado en tanto por ciento, entre la población menor de 16 años o mayor de 64 y la población de 16 a 64 años. En otras palabras, es la tasa de personas dependientes, jóvenes y mayores, en relación con la población considerada en edad laboral (de 16 a 64 años).

Todos estos datos se han extraído del sitio web del INE, así como de la Nota de Prensa publicada por el INE en octubre de 2022 sobre las proyecciones de población 2022-2072.

⁶ Estos datos se han obtenido de *La Revista de la Seguridad Social* de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social y Pensiones: <https://revista.seg-social.es/-/¿cómo-se-financian-las-casi-10-millones-de-pensiones-de-alta-en-nuestro-país-#> (último acceso: 9 diciembre 2023).

⁷ BANCO ESPAÑA (2023), pág. 104.

El siguiente apartado se centra en la sostenibilidad del sistema público de pensiones, sobre lo cual tanto el Plan de Recuperación como el Pacto de Toledo han puesto el foco marcando diferentes objetivos y recomendaciones. En particular, se van a abordar dos de estas recomendaciones: por una parte, la consolidación del principio de separación de fuentes de financiación de la Seguridad Social; por otra, la reforma e impulso de los sistemas complementarios de pensiones.

2.1. El Plan de Recuperación y las Recomendaciones del Pacto de Toledo: hacia la Sostenibilidad del Sistema Público de Pensiones

Uno de los retos de nuestro sistema de protección social consiste, como señala el Informe del Pacto de Toledo, en que los ciudadanos, al dejar su actividad laboral, mantengan unos ingresos que les permitan desarrollar un nivel de vida similar al que venían teniendo hasta entonces⁸. En esencia, el art. 50 de la Constitución Española establece que los poderes públicos garantizarán, mediante pensiones adecuadas y periódicamente actualizadas, la suficiencia económica a los ciudadanos durante la tercera edad.

Con el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia se ponen en marcha una serie de inversiones y reformas para lograr cuatro objetivos transversales: avanzar hacia una España más verde, más digital, más cohesionada social y territorialmente, y más igualitaria⁹. Estos cuatro ejes orientan diez políticas palanca que, a su vez, recogen treinta componentes con el fin de articular de manera coherente el programa de inversiones y reformas que se pone en marcha con este Plan. Así, el componente 30 de este Plan se refiere a la sostenibilidad a largo plazo del sistema público de pensiones en el marco del Pacto de Toledo. Entre otras medidas, dentro de este componente se incluye la separación de fuentes de financiación y el desarrollo de un sistema complementario de fondos de empleo en el ámbito empresarial o sectorial que efectivamente consiga aumentar el ahorro complementario.

Centrándonos en la primera de estas medidas, esto es, la separación de fuentes de financiación de la Seguridad Social, se pretende que el Estado asuma partidas de gasto que hasta ahora eran sufragadas a través de cotizaciones sociales, lo cual limitaba la capacidad del sistema para afrontar el volumen de gasto en pensiones. Se trata de los llamados 'gastos impropios' de la Seguridad Social, entre los que se encuentran parte de las políticas de empleo no contributivas o la prestación por nacimiento y cuidado de hijos.

De esta forma, la financiación de las prestaciones no contributivas y universales debe efectuarse exclusivamente a través de la imposición general, mientras que la financiación de las prestaciones de naturaleza contributiva dependerá básicamente de las cotizaciones sociales. La cuestión que surge inmediatamente es si los recursos obtenidos a través de las cotizaciones van a ser suficientes y autónomos. En atención a los datos anteriores sobre el incremento de la población mayor y la disminución de la población activa, se puede anticipar ya una respuesta en sentido negativo.

⁸ MINISTERIO DE TRABAJO E INMIGRACIÓN (2020), pág. 92.

⁹ GOBIERNO DE ESPAÑA (2021), pág. 8

En esta línea, el Banco de España apunta en su último Informe Anual que, a pesar de los cambios normativos que se han llevado a cabo desde 2021, nuestro sistema de pensiones va a afrontar mayores obligaciones de gasto en el largo plazo, por lo que será necesario adoptar nuevas medidas que refuercen la sostenibilidad financiera del sistema de pensiones a partir del año 2025¹⁰.

Podría valorarse, pues, la financiación de las pensiones mediante impuestos. En concreto, dentro del ordenamiento jurídico-tributario, pueden explorarse diferentes opciones que contribuyan a asegurar la sostenibilidad del sistema tanto desde la imposición directa como indirecta. Por ejemplo, Gutiérrez Bengoechea plantea la posibilidad de articular un sobre gravamen finalista en el IRPF a través de la escala de gravamen progresiva que se aplicaría a la base imponible general. Como señala este autor, de establecerse este gravamen finalista, debería hacerse de forma que contribuyeran aquéllos cuya base imponible general del IRPF superase la pensión máxima que anualmente fija la Seguridad Social, de modo que no se produjesen detracciones de algunos pensionistas por pagar a otros pensionistas¹¹.

Desde la perspectiva de la imposición indirecta pueden también explorarse algunas opciones. Por un lado, la supresión gradual de los tipos impositivos reducidos en el IVA. En la comparativa internacional que realiza la AIREF sobre la cuantía del beneficio fiscal de tipos reducidos, se pone de manifiesto que España es uno de los países que más beneficio fiscal tiene, casi un punto de PIB por encima de la media europea, lo que supone una brecha de recaudación en torno a 12.000 millones de euros con respecto a la media europea (aunque esta cifra se ve afectada por el tipo máximo que establezca cada país). La explicación a esta elevada importancia cuantitativa del beneficio fiscal y de los bajos tipos implícitos es que España grava una significativa proporción del gasto a tipos reducidos bajos. Así, mientras un 32% de su gasto se grava a tipos reducidos, la cesta de consumo a tipos reducidos en países como Alemania solamente alcanza el 18%¹².

Esta propuesta de suprimir gradualmente los tipos reducidos ya se formulaba en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria 2022. En concreto, el Comité de Personas Expertas estima que, si se eliminan los tipos reducidos y se mantiene el tipo general del 21%, la recaudación del IVA incrementaría en 27.100 millones de euros. En cambio, si se optara por mantener constante la recaudación, el tipo general podría reducirse hasta aproximadamente el 15%. El Comité considera que esta reforma consistente en la eliminación de tipos reducidos no puede llevarse a cabo de forma inmediata dado el actual contexto de recuperación económica, por lo que propone la elevación gradual del tipo reducido y del superreducido hasta converger al tipo general que se decida establecer. En cualquier caso, y en tanto en cuanto la recuperación económica se consolida, el Comité recomienda la revisión del listado de operaciones a las que se aplica el tipo reducido, para excluir del mismo aquellas para las que el beneficio no parece justificado. Por ejemplo, y en

¹⁰ BANCO ESPAÑA (2023), pág. 120.

¹¹ GUTIÉRREZ BENGOCHEA (2017), pág. 148.

¹² AIREF (2020), págs. 157-158.

línea con las políticas de la UE en materia de salud y medio ambiente, podrían gravarse las entregas de alimentos procesados al tipo general del 21% en lugar de al tipo reducido del 10%¹³.

Por otro lado, otra posible respuesta desde el sistema tributario para asegurar la financiación de las pensiones en las próximas décadas es acudir a la tributación ambiental. De hecho, y como ha advertido la Comisión Europea, los impuestos ambientales en España están por debajo de la media de la Unión Europea¹⁴. Ahora bien, que haya margen para aumentar la recaudación tributaria en este ámbito, no significa que puedan crearse figuras tributarias '*a la ligera*' y que no estén en línea con los principios de justicia tributaria y el principio de quien contamina paga.

En segundo lugar, y en lo que se refiere a la reforma e impulso de los mecanismos complementarios de pensiones, cabe señalar que al posibilitar nuestro sistema de protección social la intervención de los sistemas privados de previsión social, se encuentra justificada la utilización de técnicas de promoción destinadas a favorecer su configuración¹⁵. Cuando se habla de instrumentos privados de previsión social principalmente se hace referencia a tres instrumentos de ahorro y de previsión frente a determinadas contingencias, como la jubilación o la invalidez: primero, los planes de pensiones; segundo, las mutualidades de previsión social; y, tercero, los contratos de seguro (individuales y colectivos). Este trabajo se centra en el primero de los instrumentos, esto es, los planes de pensiones, los cuales han sido precisamente el objeto de la reforma operada por la Ley 12/2022¹⁶. Básicamente esta reforma se ha centrado en fomentar los planes de pensiones de empleo¹⁷. El Informe del Pacto de Toledo ya apuntaba a la necesidad de potenciar estos mecanismos de ahorro complementarios de la Seguridad Social en el marco de la negociación colectiva¹⁸. También el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia incide en la importancia de reformar e impulsar los sistemas complementarios de pensiones, para lo cual es necesario un nuevo marco jurídico que fomente los planes de pensiones de empleo y que contemple la promoción pública de fondos de pensiones de modo que aquellos colectivos de trabajadores sin planes de empleo o autónomos puedan acceder a esa cobertura¹⁹.

¹³ Véase COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022), págs. 162-163.

¹⁴ SWD(2022) 256 final, pág. 51.

¹⁵ CALVO VÉRGEZ (2009), pág. 116.

¹⁶ Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

¹⁷ El Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones contempla tres modalidades de planes de pensiones: el sistema de empleo, el sistema individual y el sistema asociado, no pudiéndose promover esta última modalidad tras la entrada en vigor de la Ley 12/2022. El sistema individual, que se erige como la modalidad que mayoritariamente se ha desarrollado en España, se refiere a planes cuyo promotor es una entidad de carácter financiero (o varias) y cuyos partícipes pueden ser cualesquiera personas físicas. Por su parte, el sistema de empleo, el cual se pretende impulsar con la nueva reforma, corresponde a planes cuyo promotor es cualquier entidad, corporación, sociedad o empresa y cuyos partícipes son sus empleados.

¹⁸ MINISTERIO DE TRABAJO E INMIGRACIÓN (2020), pág. 92.

¹⁹ GOBIERNO DE ESPAÑA (2021), pág. 173.

En este contexto se procede a reformar –como ya se ha dicho, con la Ley 12/2022– la regulación de los planes de pensiones, potenciando el segundo pilar del sistema de pensiones mediante los nuevos Fondos de Pensiones de Empleo de Promoción Pública (FPEPP) y los Planes de Pensiones de Empleo Simplificados (PPES). Es importante recalcar que, si bien la nueva reforma busca que en los convenios colectivos se incluyan compromisos por pensiones a favor de los trabajadores, debiendo las empresas negociar estos sistemas de previsión social de empleo, lo cierto es que no existe obligación de que el convenio colectivo lo incluya. De ahí que el legislador haya introducido medidas que sirvan de estímulo a las empresas para promover un plan de pensiones de este tipo, como la reducción en las cuotas a la Seguridad Social (si bien sus límites, pueden condicionar la cuantía de las contribuciones empresariales²⁰) o la deducción en cuota en el Impuesto sobre Sociedades –a la que me referiré a continuación–.

Con esta reforma se consolida la tendencia de conferir un tratamiento fiscal diferenciado entre los planes de pensiones de empleo (PPE) y los planes de pensiones individuales (PPI) mediante el establecimiento de un límite inferior en el caso de las aportaciones realizadas en la segunda modalidad²¹. Por consiguiente, el límite que se establece en la reducción en la base imponible del IRPF es significativamente inferior cuando se trata de aportaciones realizadas a PPI que a PPE. Esta reducción en la base imponible del IRPF ha sido hasta ahora el principal incentivo fiscal para fomentar la contratación de planes de pensiones, si bien su eficiencia en el objetivo de fomentar el ahorro previsional a largo plazo resulta bastante cuestionable. De hecho, el estudio realizado por la AIReF pone de manifiesto la falta de efecto incentivador de la reducción en la base imponible del IRPF de cara a la contratación de planes de pensiones entre las rentas más bajas, teniendo incluso un efecto regresivo al ser las rentas altas y con mayor capacidad de ahorro previsional a largo plazo las que se han beneficiado mayoritariamente de dicha reducción²².

Junto con los cambios operados en los límites a esta reducción en el IRPF, se ha introducido –como ya se ha adelantado– una nueva deducción en el art. 38 *ter* de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Se trata de una deducción en la cuota íntegra del 10% respecto de las contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial imputadas a favor de los trabajadores que perciban retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000€²³, siempre y cuando se trate de contribuciones empresariales a planes de pensiones del sistema de empleo. Se confiere, pues, un tratamiento fiscal favorable respecto de las contribuciones empresariales realizadas a favor de planes de pensiones de trabajadores con rentas más bajas –las cuales, como se ha visto, no han accedido por lo general a estos mecanismos de ahorro privados–.

²⁰ La reducción máxima (conforme a las bases y tipos de cotización del año 2022) sería de 1.432,08€ al año, cuantía que está por debajo de los límites financieros, por lo que parece difícil que en la práctica la empresa realice una aportación al plan de pensiones del trabajador superior al importe de la reducción que podrá aplicar.

²¹ Los PPE constituyen el segundo pilar del sistema mientras que los PPI se erigen como el tercer pilar.

²² AIReF (2020), págs. 61, 65 y 79.

²³ En el caso de los trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000€, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan a ese importe de la retribución bruta anual.

Por tanto, con la Ley 12/2022 se busca impulsar los planes de pensiones del sistema de empleo para generalizar su contratación entre la población trabajadora, beneficiando a las rentas medias y bajas y permitiendo una mayor incorporación de los jóvenes a estos instrumentos de ahorro²⁴. Ahora bien, en aquellos casos en los que no se promueva un PPE –pues, no ha de olvidarse que su promoción ‘*queda en manos*’ de la negociación colectiva–²⁵, la alternativa para un trabajador que quisiera invertir en un instrumento de ahorro previsional será acceder (o seguir realizando aportaciones) a un PPI, en cuyo caso las aportaciones que anualmente podrá realizar serán bastante bajas. Parece evidente que, si ya en los últimos años se venían realizando aportaciones pequeñas e irregulares, con esta disminución de la aportación financiera máxima se seguirá esta tendencia, pues tampoco la reducción fiscal va a ser especialmente atractiva y –como ya se ha dicho– se ha mostrado ineficiente en el objetivo de fomento²⁶.

Un aspecto que no ha sido objeto de reforma, y cuya revisión podría valorarse, es la reducción en la base imponible del IRPF por aportaciones a sistemas de previsión social del cónyuge, y ello podría hacerse en dos sentidos. Primero, abrir el ámbito de esta reducción a las aportaciones a planes de pensiones constituidos a favor de la pareja de hecho del contribuyente, adecuándose así algo más a la realidad familiar de la sociedad española. Segundo, podrían revisarse los límites, que se incrementaron para después rebajarlos hasta el límite actualmente vigente de 1.000€. Ha de tenerse en cuenta que el nivel de cobertura en la edad de jubilación para las mujeres es inferior al que tienen los varones²⁷, por lo que van a tener (por lo general) una menor capacidad de ahorro previsional a largo plazo y, en consecuencia, una mayor necesidad de complementar la pensión que vayan a recibir.

Al margen de esta última reflexión, y dado que la reforma se ha centrado en reforzar los planes de pensiones del sistema de empleo, el tiempo dirá si las medidas que se han articulado, como la reducción en las cuotas a la Seguridad Social o la deducción en cuota en el IS, aumentan el atractivo y la rentabilidad de estos instrumentos de ahorro de forma que puedan servir verdaderamente a su objetivo de complementar las pensiones públicas. Lo que está claro es que, hasta ahora, el segundo y tercer pilar no están sirviendo como complemento a un sistema cuya sostenibilidad en los próximos años pasa por explorar nuevas fórmulas de financiación.

²⁴ AIReF concluye en su estudio que la mayor parte de los beneficiarios y del coste de la reducción del IRPF se sitúan en la edad de los 46 a los 64 años (AIReF (2020), pág. 62). Cabe señalar que tras la reforma operada por la Ley 12/2022 se ha rebajado el mínimo de antigüedad para acceder a un PPE de 2 años a 1 mes. Esto es, el trabajador puede acogerse a un PPE desde el inicio de la relación laboral y en caso de exigirse una antigüedad mínima para ello, ésta no podrá ser superior a un mes. De esta forma, se permite a los jóvenes que se incorporan al mercado laboral acceder a estos planes del sistema de empleo mucho antes.

²⁵ Para el Observatorio INVERCO, la reducción en las cuotas de la Seguridad Social y la deducción en el IS son insuficientes en importe sobre todo al dejar en manos de la negociación colectiva la creación de los PPE, al tiempo que se incrementan los costes laborales. Disponible en: <http://www.observatorioinverco.com/incentivar-los-planes-pensiones-empleo/> (último acceso: 9 diciembre 2023).

²⁶ GIL GARCÍA (2023), págs. 260-261.

²⁷ Véase FERNÁNDEZ-PEINADO MARTÍNEZ (2023)

3. EL USO DE INSTRUMENTOS FISCALES PARA LA PROTECCIÓN DE LAS AGUAS

La gestión eficiente del agua es uno de los retos clave para España de cara a afrontar los problemas de escasez de recursos hídricos y a asegurar el correcto abastecimiento de agua y posterior tratamiento de las aguas residuales²⁸. La OCDE considera que España, en general, cuenta con una fuerte legislación ambiental, pero la aplicación de algunas políticas ambientales resulta deficiente, como es el caso de los instrumentos económicos (entre los que se encontrarían los tributos) para gestionar los riesgos de cantidad y calidad del agua²⁹. En mi opinión, deviene necesario diseñar una política de precios que proporcione incentivos para un uso sostenible de los recursos hídricos al mismo tiempo que los diferentes sectores contribuyen de manera apropiada a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua. Precisamente, esto es lo que se pretende con el principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, introducido por el art. 9 de la Directiva Marco del Agua (en adelante DMA)³⁰ y que ha quedado incorporado en el art. 111 *bis* del Texto Refundido de la Ley de Aguas (en adelante TRLA)³¹. Así, los diferentes sectores –al menos, el sector industrial, el sector del hogar y el sector agrícola– deben contribuir de manera apropiada a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, englobándose aquí todos los servicios, desde la extracción hasta la recogida y depuración³². Y ello, como apunta el art. 9.1 de la DMA ha de hacerse “*de conformidad con el principio de quien contamina paga*”³³.

En España, las medidas relacionadas con el precio del agua y que darían cumplimiento a este principio de recuperación de los costes se han basado mayoritariamente en las exacciones que fueron introducidas con anterioridad a la DMA en el actual TRLA (esto es, que tienen su origen en la Ley de Aguas de 1985). A estos instrumentos introducidos a nivel estatal, se han unido otras figuras tributarias implementadas en el ámbito autonómico, donde podríamos decir que se ha desarrollado en mayor medida la fiscalidad del agua en nuestro país. Cabe poner de manifiesto la clara descoordinación que en esta materia existe en los tres niveles de la Hacienda Pública, pues entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales no ha habido orden ni planificación en el establecimiento de las distintas figuras tributarias³⁴. Surge entonces la pregunta de si dentro de este *maremágnum* de instrumentos fiscales se está realmente con-

²⁸ Este reto se encuentra, como ya se ha dicho, en línea con el ODS 6 que pretende garantizar la disponibilidad de agua y su gestión sostenible y el saneamiento para todos.

²⁹ Informe sobre España realizado por la OCDE en abril de 2019 respecto del cumplimiento de las Directivas europeas en materia de agua.

³⁰ Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece el marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas

³¹ Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas.

³² En España se gravan principalmente las fases finales del ciclo del agua (recogida, tratamiento y depuración de aguas residuales), así como el servicio de suministro y abastecimiento de agua potable mediante tasas locales.

³³ El primer apartado del art. 111 *bis* del TRLA no indica expresamente que los costes hayan de recuperarse conforme al principio de quien contamina paga. No obstante, el art. 111 *bis* del TRLA sí que recoge este principio, pero lo hace en su segundo apartado y limitando su aplicación a “*una contribución adecuada de los diversos usos*”. Por tanto, parece que el TRLA le da un papel menos preponderante a este principio que el que le da la Directiva en su art. 9.

³⁴ En los mismos términos: ADAME MARTÍNEZ (2019), pág. 129.

tribuyendo a los objetivos de protección y buen estado de las aguas, así como a la adecuada recuperación de los costes. Puede anticiparse, en relación con esto último, una respuesta negativa, dado que como se apunta en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria 2022 el grado de recuperación del coste de los servicios del agua en España se sitúa por debajo del 70%³⁵.

Como se ha dicho, los costes de los servicios del agua han de recuperarse conforme al principio quien contamina paga. Sin embargo, un estudio elaborado para la Comisión Europea en el año 2021 concluye que en la Unión Europea el coste de la contaminación y de los daños al medio ambiente es notablemente superior a los ingresos generados por los tributos y otros instrumentos económicos, siendo especialmente llamativo el caso de la contaminación de las aguas, donde los contaminadores *no pagan prácticamente nada*³⁶.

Señala asimismo este estudio que alrededor de un 16% de las externalidades originadas en las masas de agua por fuentes puntuales se encuentran gravadas, mientras que la proporción de fuentes no puntuales sujetas a gravamen resulta insignificante (0,4%)³⁷. Estos datos reflejan la insuficiente recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua en la Unión Europea, especialmente de aquellos costes que tienen su origen en fuentes no puntuales de contaminación de las aguas³⁸. La dificultad para recuperar los costes en este último caso estriba en la complejidad para identificar cuáles son esas fuentes difusas de contaminación de las aguas.

En general, suele identificarse al sector agrícola como el principal foco de contaminación difusa de las aguas. No solamente eso, sino que el sector agrícola es uno de los mayores usuarios de agua en España, representando casi el 70% de todas las extracciones³⁹. Por tanto, puede decirse –como también señalaba la OCDE– que la agricultura ejerce una importante presión tanto en las masas de agua superficiales como en las aguas subterráneas. El Informe sobre la aplicación de los Planes Hidrológicos de Cuenca de la DMA en España⁴⁰, presentado por la Comisión Europea en 2015, ya ponía de relieve la escasa recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua en nuestro país y apuntaba a la falta de incentivos adecuados para lograr un consumo más eficiente de los recursos hídricos en el sector agrícola.

³⁵ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022), pág. 307.

³⁶ Véase MOTTERSHEAD *et al.* (2021), pág. 80.

³⁷ *Ídem*, pág. 50. Este estudio estima que, en la Unión Europea en el año 2017, los costes en el caso de las fuentes puntuales eran de 5.000 millones de euros, habiéndose internalizado el 16% de tales costes. En el caso de las fuentes no puntuales de la contaminación del agua, la estimación de los costes superaba los 15.000 millones de euros, de los cuales solamente el 0,4% quedó internalizado.

³⁸ Como señalan GOETZ, BERGA, y RIBAS-TUR (2002), las fuentes puntuales se caracterizan porque se emiten desde una ubicación identificable directamente hacia el receptor ambiental, de forma que no sólo puede identificarse el origen de la contaminación, sino que también puede localizarse el destino de ese vertido. Por el contrario, las fuentes no puntuales, también conocidas como contaminación difusa, se caracterizan porque en su trayecto va modificándose su composición y su cuantía hasta que llegan al receptor, tales como emisiones desde campos agrícolas o vertidos que viajan por la tierra (o acuíferos) hasta llegar a las aguas superficiales.

³⁹ Véase MELGAREJO MORENO (2017), pág. 52.

⁴⁰ Este informe acompaña a la COM(2015) 120 final: *La Directiva Marco del Agua y la Directiva sobre Inundaciones: medidas para lograr el «buen estado» de las aguas de la UE y para reducir los riesgos de inundación*, Bruselas, 9 marzo 2015.

En concreto, y más allá del elevado volumen de agua que se destina al regadío de los campos, el principal impacto de la agricultura sobre las masas de agua viene provocado por las filtraciones de ciertos productos agrícolas en acuíferos, pudiendo afectar también a las aguas superficiales y al litoral. Se trata, en particular, de nitratos o compuestos nitrogenados que se emplean en las prácticas agrarias y que representan una de las mayores amenazas para las aguas subterráneas, alterando su calidad⁴¹.

No se trata de prohibir el uso de fertilizantes y abonos nitrogenados, sino de controlar que se utilicen de manera moderada, pues, como apunta el Comité de Asesoramiento Científico del Mar Menor, el nitrógeno “es necesario para mejorar la productividad de las cosechas..., y la fertilización de los cultivos viene a suplir la escasa presencia natural de nitrógeno en el suelo”. Ahora bien, advierte este Comité que las prácticas agrarias inadecuadas, las dotaciones elevadas de agua o los riegos mal planificados “pueden conducir buena parte de este nutriente fuera del alcance radicular de las plantas, yendo a parar finalmente a la zona saturada del acuífero”⁴².

En el siguiente apartado se analizan tres posibles respuestas que desde el ordenamiento jurídico-tributario podrían darse para coadyuvar a un uso más sostenible de estos compuestos nitrogenados de cara a cumplir los objetivos de protección y buen estado de las aguas, así como para la adecuada recuperación de los costes⁴³.

3.1. Respuestas desde el sistema tributario a la contaminación difusa de las aguas por el uso agrícola de compuestos nitrogenados

En aplicación del principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, la DMA contempla el uso de instrumentos económicos –incluidos aquí los tributos– para evitar el deterioro de las aguas, reducir la contaminación y vertidos, asegurar su regeneración, etc. Los tributos ambientales pueden coadyuvar a la consecución de tales objetivos dado que internalizan los costes de una determinada actividad o de ciertos comportamientos al mismo tiempo que persiguen un efecto desincentivador de aquellas conductas perjudiciales para el medio ambiente.

Una posible respuesta que puede darse desde el sistema tributario es en el ámbito del ‘canon de saneamiento de las aguas’, introducido en la mayoría de Comunidades Autónomas y que se erige como el impuesto por excelencia en materia de aguas. Las Comunidades Autónomas han esta-

⁴¹ ANDREU RODES y FERNÁNDEZ MEJUTO (2019) reconocen que los nitratos también están presentes en vertidos urbanos e industriales por lo que igualmente pueden ser responsables de su presencia en acuíferos. No obstante, puede afirmarse que la mayor presencia de nitratos en acuíferos se debe a las prácticas agrarias, dado el fuerte desarrollo que la agricultura y ganadería tienen en España. A esta misma conclusión llega el Informe integral sobre el estado ecológico del Mar Menor, elaborado por el Comité de Asesoramiento Científico del Mar Menor en febrero de 2017, según el cual las actividades agrarias son las que aportan la mayor parte del nitrógeno que se encuentra en las aguas subterráneas (COMITÉ DE ASESORAMIENTO CIENTÍFICO DEL MAR MENOR (2017), pág. 17).

⁴² COMITÉ DE ASESORAMIENTO CIENTÍFICO DEL MAR MENOR (2017), pág. 17.

⁴³ Por ejemplo, entre los objetivos que marca la DMA en su art. 4 se encuentra el de evitar la entrada de contaminantes en las aguas subterráneas.

blecido esta figura impositiva con el fin de financiar la recogida, tratamiento y depuración de las aguas residuales producida por los usos tanto domésticos como industriales de los recursos hídricos. Esto es, bajo esta figura se grava la producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo de agua tanto en el sector hogar como en el sector industrial. Se exceptúa de gravamen a los usos de agua que realizan las explotaciones agrícolas y ganaderas, habiéndose incluido en la regulación de estos cánones autonómicos una exención tributaria. Si bien es cierto que estas actividades (al igual que ocurre con otras actividades industriales) son potencialmente dañinas para el medio ambiente, por su emisión de gases de efecto invernadero, pero también por la explotación de los recursos hídricos y la contaminación que puede generarse en las aguas, no es menos cierto que el agua destinada al regadío de los campos no requiere un tratamiento tras su uso al no acceder a las redes de saneamiento⁴⁴.

Ahora bien, como se ha visto, al realizar la práctica agraria de regadío pueden producirse filtraciones a las masas de agua subterráneas de ciertos pesticidas, herbicidas o plaguicidas que afectan a su buen estado y calidad. Así, la primera propuesta que se formula en este trabajo sería la de condicionar la aplicación de la exención tributaria de estos cánones de saneamiento autonómicos a que no exista contaminación de las aguas por fertilizantes y abonos nitrogenados⁴⁵. De hecho, esto ya ocurre en algunas Comunidades Autónomas como Cantabria, donde no se aplica la exención en ningún caso cuando se produzcan aguas residuales que se viertan a la red de alcantarillado, pues en ese caso sí sería preciso un tratamiento de saneamiento y depuración de esas aguas. Ahora bien, aunque no se produzcan estos vertidos a la red de saneamiento, la exención puede negarse si se comprueba que ha habido contaminación de las aguas por el uso de ciertos productos agrícolas.

De esta forma, condicionar la aplicación de la exención tributaria a que no se produzcan filtraciones de compuestos nitrogenados, exige realizar por parte de las autoridades competentes controles exhaustivos y periódicos de los acuíferos, de modo que pueda advertirse si se ha producido un contacto de nitratos con las masas de agua subterráneas. Ciertamente, en el Real Decreto 261/1996⁴⁶ se prevén programas de muestreo y seguimiento de calidad de las aguas a fin de revisar la declaración de aguas afectadas por la contaminación por nitratos y zonas vulnerables⁴⁷. Así, estos programas podrían tomarse como referencia a efectos de la exención tributaria. Igualmente, en la realización de estos controles periódicos para monitorizar el estado ecológico de las masas de agua podría contribuir la implementación del llamado '*Internet of Things*' (IoT) y,

⁴⁴ En efecto, con el canon de saneamiento se persigue internalizar el coste que supone el tratamiento de las aguas residuales generadas tras el consumo de agua. Esto es, las aguas que tras su uso entran en la red de saneamiento para su posterior tratamiento. En este sentido, ha de tenerse en cuenta que la utilización de agua en una explotación agraria va destinada principalmente al regadío de los campos y, por tanto, no requerirá de tratamiento al no acceder a las redes de saneamiento.

⁴⁵ Esta propuesta ya se planteó en GIL GARCÍA (2022).

⁴⁶ Real Decreto 261/1996, de 16 de febrero, sobre protección de las aguas contra la contaminación producida por los nitratos procedentes de fuentes agrarias

⁴⁷ Por ejemplo, en el caso del Mar Menor, las masas de agua subterráneas del Campo de Cartagena han sido declaradas aguas afectadas, o en riesgo de estarlo, designando a los acuíferos Cuaternario y Plioceno como zona vulnerable.

en particular, de los sensores *Environmental IoT* a través de los cuáles se podría medir la calidad del agua, la presencia de compuestos nitrogenados u otras sustancias contaminantes. Como es lógico, se trata de una tecnología que, aun pudiendo devenir relevante en la protección del medio ambiente, se encuentra en desarrollo, requiriendo de una buena conectividad y planteando interrogantes sobre el tratamiento de los datos⁴⁸.

La segunda opción que se plantea en este trabajo es la de incluir a las aguas residuales procedentes de las explotaciones agrícolas y ganaderas en el canon de control de vertidos del art. 113 del TRLA. Se trata de una tasa destinada al “*estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica*”. Se ha configurado de forma que pueda contribuir a la conservación de los bienes del dominio público hidráulico (en esencia, se gravan los vertidos al DPH) y a asegurar una buena calidad de las aguas continentales. Ha de señalarse que este canon recae sobre vertidos que cuentan con la correspondiente autorización administrativa, pero también en aquellos casos en los que se compruebe la existencia de un vertido que carezca de la misma.

Jiménez Compaired se plantea también esta opción, señalando que ello debería hacerse en función de los parámetros y elementos que presente cada uno de los sujetos pasivos –ya sean individuales o colectivos–. Si bien este autor considera que éste sería un buen ensayo de una fórmula tributaria que eximiera a quienes realizan sus cultivos o actividades ganaderas del modo más respetuoso con el medio ambiente, duda que en el actual estado de las cosas haya la suficiente madurez para incorporar esta realidad a la tasa del art. 113 del TRLA⁴⁹. En la práctica, en mi opinión, resultaría compleja la incorporación a este canon de los vertidos realizados por el sector primario dada la dificultad de identificar el origen y destino de tales vertidos. Quizás, con un avanzado desarrollo de los sensores *Environmental IoT* podría reconsiderarse esta opción si con ellos fuera posible identificar los focos de contaminación por vertidos de productos agrícolas (y, por tanto, cuantificar el volumen de vertido⁵⁰).

La tercera opción sería la de introducir un nuevo gravamen en relación con el uso de abonos y fertilizantes nitrogenados como han hecho ya algunos países de nuestro entorno. Señala el estudio de 2021 publicado por la Comisión Europea sobre la internalización de los costes ambientales que la carga fiscal más alta, en relación con fuentes difusas de contaminación de las aguas, se encuentra en Francia donde se aplica un impuesto sobre el estiércol de ganado (aunque se corresponde solamente con un 2% de las externalidades). Por su parte, países como Bélgica, Croacia, Dinamarca y Holanda generan algunos ingresos con impuestos sobre el estiércol y los fertilizantes⁵¹.

⁴⁸ Sobre este tema, véase ANTÓN ANTÓN *et al.* (2022).

⁴⁹ JIMÉNEZ COMPAIRED (2020), pág. 40.

⁵⁰ Téngase en cuenta que el importe de este canon viene determinado por el precio unitario de control de vertido multiplicado por el volumen de vertido autorizado. Cuando se trata de vertidos no autorizados, su volumen se determina por estimación indirecta aplicando los datos y antecedentes disponibles, utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los vertidos (como el tipo y volumen de actividad, consumos de agua...) o bien valorando los volúmenes de los vertidos.

⁵¹ MOTTERSHEAD *et al.* (2021), pág. 50.

La OCDE señala que España y Francia son los países europeos en los que se hace un mayor uso de pesticidas⁵². A pesar del elevado uso de este tipo de productos no se contempla en España un gravamen específico sobre ellos –y quizás ésta sería la fórmula más interesante para internalizar el coste por el uso de estos productos y así estimular una utilización de otros productos menos perjudiciales para el medio ambiente o, al menos, reducir el uso de los compuestos nitrogenados–. En Francia, entre las diferentes exacciones relacionadas con el agua⁵³, se regula un gravamen sobre contaminación difusa. En concreto, el art. L213-10-8 del Código ambiental (*Code de l'environnement*) regula, bajo la rúbrica '*redevances pour pollutions diffuses*', un gravamen que recae sobre la adquisición de productos fitosanitarios (tales como fungicidas, insecticidas o herbicidas)⁵⁴, o de semillas tratadas con estos productos⁵⁵. Cabe destacar que, a la hora de cuantificar este gravamen, se tienen en cuenta las sustancias tóxicas que contienen estos productos fitosanitarios vendidos durante el año al usuario final, estableciendo diferentes tipos impositivos en función de esa clasificación. Así, por ejemplo, para aquellos productos que contengan sustancias clasificadas como cancerígenas se aplica un tipo de gravamen de 9€/Kg.

Por tanto, este gravamen sobre productos empleados en el sector primario atiende a la carga contaminante (es decir, a su toxicidad) para fijar su cuantía. De articularse en España un tributo similar, considero que también debería articularse en función de la carga contaminante contenida en estos productos, de modo que se internalice el coste que sus (posibles) filtraciones tienen en las masas de agua, al mismo tiempo que el gravamen se alinea con los principios de justicia tributaria y el principio de quien contamina paga. En efecto, y siguiendo a CAZORLA PRIETO, el hecho de que se atienda a la toxicidad para determinar el importe del gravamen, permite modular –así como materializar– el principio de progresividad, resultando ello muy adecuado para acomodar la estructura y finalidad de esta figura al principio de capacidad económica y al principio de quien contamina paga⁵⁶. Considero, igualmente, que la configuración del gravamen atendiendo a su capacidad contaminante podría contribuir a inducir un cambio en el uso de estos productos, pues cuanto menor sea la carga contaminante contenida en los mismos menor será la carga tributaria.

Si bien esta tercera opción –como ya he mencionado– sería la más interesante porque internalizaría el impacto que el uso de estos productos tiene en las masas del agua y tendría un efecto desincentivador de aquellas prácticas agrarias más dañinas, no parece que sea viable su introducción, al menos en el corto-medio plazo, dado el peso económico y social que tiene el sector primario en nuestro país. Así, la solución (desde el punto de vista fiscal) al problema de la conta-

⁵² OECD (2017), pág. 42.

⁵³ Estas exacciones sobre el agua fueron introducidas por la Loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques.

⁵⁴ En el sentido Reglamento (CE) n° 1107/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de octubre de 2009, relativo a la comercialización de productos fitosanitarios (DOUE núm. 309, de 24 de noviembre de 2009).

⁵⁵ Este precepto del Código ambiental francés puede consultarse en:

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006074220/LEGISCTA000006195230/#LEGISCTA000006195230 (último acceso: 9 diciembre 2023).

⁵⁶ CAZORLA PRIETO (2008), págs. 75-76.

minación difusa de las aguas por el uso agrícola de compuestos nitrogenados pasaría por la revisión de figuras tributarias ya existentes. Esto es, revisar los supuestos de exención en los cánones de saneamiento de aguas residuales de modo que su concesión quede condicionada en los términos ya señalados; o, también revisar los tipos impositivos en el IVA, de modo que se reduzcan los tipos de gravamen para aquellos productos que son buenos para el medio ambiente, al tiempo que se suprimen los tipos reducidos y exenciones a bienes que se consideran perjudiciales para el medio ambiente⁵⁷. Incluso cabría reflexionar sobre la implementación de un impuesto estatal sobre la extracción del agua⁵⁸, de manera que quedase internalizado el elevado volumen de extracciones que se produce en el sector agrícola. De otra forma va a seguir sin haber una adecuada recuperación de los costes por parte del sector agrícola y sin dar cumplimiento al principio de quien contamina paga en materia de aguas.

Bibliografía

- ADAME MARTÍNEZ, F. (2019): “La fiscalidad autonómica sobre el agua” en M. L. González-Cuellar Serrano y E. Ortiz Calle (directores): *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- AIReF (2020): *Evaluación del Gasto Público 2019. Estudio Beneficios Fiscales*.
- ANDREU RODES, J. M. y FERNÁNDEZ MEJUTO, M. (2019): “Las aguas subterráneas en España: hacia la sostenibilidad del recurso”, en J. Melgarejo Moreno (ed.) y P. Fernández Aracil, (coord.): *Congreso Nacional del Agua Orihuela. Innovación y Sostenibilidad*, Universidad de Alicante.
- ANTÓN ANTÓN, A. et al. (2022): “The Internet of Things in Tax Law”, *Crónica Tributaria*, nº 182.
- BANCO ESPAÑA (2023): *Informe Anual 2022*.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2009): *Mutualidades de previsión social: aspectos mercantiles y fiscales*, Dykinson, Madrid.
- CAZORLA PRIETO, L.M. (2008): “Los principios constitucional-financieros en la tributación ambiental”, en F. Becker, L. M. Cazorla y J. Martínez-Simancas, (directores): *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I, Aranzadi, Navarra.
- COMITÉ DE ASESORAMIENTO CIENTÍFICO DEL MAR MENOR (2017): *Informe integral sobre el estado ecológico del Mar Menor*, Región de Murcia – Espacios Naturales de la Región de Murcia.
- COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- FERNÁNDEZ-PEINADO MARTÍNEZ, A. (2023): “La brecha de género en las pensiones y las medidas de apoyo a la conciliación de la vida laboral y familiar para reducirla” en E. Gil García (directora): *La fiscalidad del envejecimiento*, Aranzadi, Pamplona.

⁵⁷ En la actualidad, los productos destinados a las actividades agrícolas, forestales o ganaderas –como fertilizantes, herbicidas o plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero, entre otros– se encuentran gravados al tipo reducido del 10% en el IVA (art. 91.1. 3º de la Ley del IVA).

⁵⁸ Véase COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022) y JIMÉNEZ COMPAIRED (2020).

- GIL GARCÍA, E. (2022): *Instrumentos fiscales para la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua*, Aranzadi, Pamplona.
- GIL GARCÍA, E. (2023): “Incentivos fiscales a los mecanismos de ahorro complementarios del sistema público de pensiones” en E. Gil García (directora): *La fiscalidad del envejecimiento*, Aranzadi, Pamplona.
- GOBIERNO DE ESPAÑA (2021): *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia*.
- GOETZ, R., BERGA, D. y RIBAS-TUR, J. (2002): “La economía de la contaminación difusa: aspectos espaciales e información asimétrica”, *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, nº 49.
- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. (2017): “El pago de las pensiones públicas de jubilación a las generaciones prolijas: propuestas jurídicas y económicas”, *Nueva Fiscalidad*, nº 4.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (2020): “Informe sobre la reforma de la fiscalidad del agua en España”, *Libro Verde de la Gobernanza del Agua en España*, Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico.
- MELGAREJO MORENO, J. (2017): “La reutilización de aguas regeneradas, instrumento de la economía circular”, *Interempresas. Industria química*, nº 67.
- MINISTERIO DE TRABAJO E INMIGRACIÓN (2020): *Informe de evaluación y reforma del Pacto de Toledo*, Colección Seguridad Social, nº 35.
- MOTTERSHEAD, D. et al. (2021): *Green taxation and other economic instruments. Internalising environmental costs to make the polluter pay*, Dirección General de Medio Ambiente, Comisión Europea.
- OECD (2017): *The Political Economy of Biodiversity Policy Reform*, OECD Publishing, París.
- SWD(2022) 256 final: *Revisión de la aplicación de la política medioambiental 2022. Informe sobre España*.

CAPÍTULO 2

FISCALIDAD Y OBJETIVOS 2030: PROPUESTAS FISCALES PARA LA DESPOBLACIÓN Y LOS RESIDUOS

JOSÉ ÁNGEL GÓMEZ REQUENA

Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales
Universidad de Castilla-La Mancha

1. El Derecho Financiero y Tributario ante los objetivos de desarrollo sostenible 2030. 1.1 Ideas preliminares. 1.2. Fiscalidad, despoblación y residuos ante el horizonte 2030. 2. Propuestas fiscales para las zonas despobladas. 2.1. Focalizando el fenómeno de la despoblación. 2.2. El empleo de los incentivos fiscales para la lucha contra la despoblación. 2.3. Encaje de las propuestas con el bloque de constitucionalidad y el Derecho de la Unión Europea. 3. Propuestas fiscales para los residuos a la luz de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. 3.1. Fiscalidad, economía circular y residuos. 3.2 Las nuevas figuras tributarias de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. 3.3. Principales desafíos de la futura fiscalidad local de los residuos. 4. Reflexiones finales. Bibliografía.

RESUMEN: El Horizonte 2030 debe ser abordado desde diversos instrumentos jurídicos y financieros. Particularmente existen dos retos como la despoblación y la generación de residuos que afectan sensiblemente a nuestro país. Por ello, este trabajo realiza un estudio de las medidas tributarias que existen o que se han proyectado para conseguir revertir ambos fenómenos. En primer lugar, se realiza una visión panorámica del Derecho Financiero y Tributario rente a los Objetivos de Desarrollo Sostenible 2030 para adentrarnos, en segundo lugar, en el estudio de las medidas tributarias frente a la despoblación. Finalmente, se analiza el futuro de la fiscalidad de los residuos, especialmente en la perspectiva local tras la Ley 7/2022, la cual obliga a todas las entidades locales a establecer una tasa o una prestación patrimonial de carácter público no tributaria para financiar la recogida, tratamiento y destrucción de los residuos.

1. EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO ANTE LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE 2030

1.1. Ideas preliminares

Por todos es conocido el importante papel transformador que el Derecho puede desempeñar sobre la sociedad y la economía. Asimismo, son múltiples los desafíos a los que se enfrenta la sociedad y sobre las que depende el futuro, la prosperidad y la sostenibilidad del planeta. En este sentido, ante la necesidad de un impulso multilateral y coordinado para afrontar los retos y lograr la sostenibilidad, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) aprobó en su Asamblea General el 25 de septiembre de 2015 la denominada Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

La Agenda 2030 señala en su preámbulo que “es un plan de acción en favor de las personas, el planeta y la prosperidad”. También indica que tiene por objeto fortalecer la paz universal, así como luchar contra el mayor desafío al que se enfrenta el mundo y pilar fundamental del desarrollo sostenible como es la erradicación de la pobreza en todas sus manifestaciones.

La nueva agenda de desarrollo sostenible se compone un conjunto de 17 objetivos globales que se han denominado Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS, en lo sucesivo), los cuales se subdividen a su vez en 169 metas concretas. Los ODS son los siguientes:

- 1.- Fin de la pobreza.
- 2.- Hambre cero.
- 3.- Salud y bienestar.
- 4.- Educación de calidad.
- 5.- Igualdad de género.
- 6.- Agua limpia y saneamiento.
- 7.- Energía asequible y no contaminante.
- 8.- Trabajo decente y crecimiento económico.
- 9.- Industria, innovación e infraestructura.
- 10.- Reducción de las desigualdades.
- 11.- Ciudades y comunidades sostenibles.
- 12.- Producción y consumo responsables.
- 13.- Acción por el clima.
- 14.- Vida submarina.
- 15.- Vida de ecosistemas terrestres.
- 16.- Paz, justicia e instituciones sólidas.
- 17.- Alianzas para lograr los objetivos.

El propio Derecho Financiero y Tributario puede desempeñar una función importante a la hora de lograr la consecución de estos logros, así como el hacer frente a la desigualdad y conseguir un progreso económico justo y sostenible. En este sentido no puede negarse a nuestra disciplina científica un marcado carácter social¹. Tal y como señala Soto Moya², “el Derecho Financiero y

¹ Tal y como señalan algunas autoras, el Derecho Financiero es un Derecho social, pues negar esa vertiente supone un vaciamiento de su propia esencia y la vulneración de principios básicos informadores del mismo que reconoce la Constitución Española. Cfr. GARCÍA CALVENTE, Y. y RUIZ GARIJO, M. (2014), p. 2959 y SOTO MOYA, M^a M. (2019), pp. 90-91.

² SOTO MOYA, M.^a M. (2019), p. 93.

Tributario tiene la potestad de orientar la acción ciudadana hacia objetivos sociales, incentivando determinados comportamientos a través de la imposición de menores gravámenes”. Por ello, podemos defender que el Derecho Financiero y Tributario puede ser un instrumento idóneo para alcanzar parte de los ODS y, más allá de estos objetivos, conseguir un crecimiento sostenible que garantice el progreso social y económico.

En el presente trabajo nos centraremos específicamente en los instrumentos tributarios para conseguir los objetivos que como país y sociedad debemos afrontar para mejorar el desarrollo personal y garantizar un crecimiento económico equitativo, si bien no puede pasarse por alto mencionar la importancia de los instrumentos financieros, como por ejemplo las subvenciones, para ayudar a conseguir algunos objetivos. No obstante, somos partidarios de una política tributaria que estimule nuevos modelos de desarrollo sostenible y que garanticen la prosperidad, el progreso y los proyectos vitales de las personas. Entre las diversas medidas tributarias a adoptar puede utilizarse la vía de los incentivos fiscales para estimular la realización de ciertas conductas encaminadas al desarrollo sostenible.

Para lograr la consecución de algunos objetivos puede ser muy útil el empleo de la finalidad extrafiscal de los tributos. Como bien señala Varona Alabern, es inevitable una dosis de extrafiscalidad en cualquier figura tributaria ya que siempre, como por ejemplo cuando se implanta una exención o una deducción, va a impactar en los operadores económicos³. En este sentido, señala Casado Ollero que “la función fiscal y extrafiscal del tributo constituyen -en esta perspectiva- dos fenómenos inescindibles que se presentan como las dos caras de una misma realidad”⁴. Los tributos tienen como característica principal la de allegar recursos a la Hacienda Pública para destinarlos al gasto, tal y como indica el art. 31.1 CE. Sin embargo, es posible que existan tributos que cuenten con alguna finalidad de ordenación económico-social y que persigan la realización de principios y fines de carácter y social establecidos en la Constitución. Esos principios y fines pueden ser, entre otros, la redistribución de la renta, el desarrollo económico, el pleno empleo, garantizar el derecho a la vivienda o la protección del medioambiente.

La finalidad extrafiscal está reconocida en la legislación. El art. 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, expresa que los tributos “además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

Por su parte, el Tribunal Constitucional avaló desde prácticamente sus inicios el empleo de la finalidad extrafiscal en los tributos. Por ejemplo, en la STC 27/1981, de 20 de julio, se señaló que “el tributo tiene otros fines previstos en el art. 4 de la Ley General Tributaria, como instrumento de la política económica general, que adquieren un rango constitucional en el artículo 40.1 de la Constitución en cuanto obliga a los poderes públicos a promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución más equitativa”. De manera

³ VARONA ALABERN, J. E. (2009), p. 45.

⁴ CASADO OLLERO, G. (1991), p. 39.

más explícita, la STC 27/1987, de 26 de marzo, confirmó la constitucionalidad de la finalidad extrafiscal de los tributos al señalar que la finalidad extrafiscal del sistema tributario se deriva “de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”.

Gracias a la finalidad extrafiscal de los tributos se puede afirmar que estamos en presencia de una herramienta útil para coadyuvar en la consecución de ciertos objetivos para el horizonte 2030. Entre los múltiples objetivos podemos tratar aspectos que tangencialmente impactan sobre algunos de estos objetivos. En este sentido, la lucha contra la despoblación y la reducción de residuos afectan a la consecución de ciertos objetivos y metas y resulta interesante abordar el papel que el sistema tributario podría tener para su consecución.

1.2. Fiscalidad, despoblación y residuos ante el horizonte 2030

Como se ha puesto de manifiesto anteriormente, los 17 ODS de la Agenda 2030 son muy amplios, si bien están conectados por un eje conductor como es la eliminación de la pobreza en cualquiera de sus manifestaciones. Bien es cierto que la despoblación y la reducción de residuos no se encuentran explícitamente en los ODS, pero son cuestiones conectadas con algunos de sus objetivos troncales y con las metas existentes. En este sentido, con independencia del mayor o menor encaje de la despoblación y los residuos en los ODS, desde nuestro punto de vista son dos retos específicos que afectan a nuestro país y los cuales deben ser solucionados desde una perspectiva jurídica. Por ello, estimamos que el Derecho Financiero y Tributario tiene mucho que aportar en la lucha contra la despoblación y la gestión de los residuos.

Son unos retos que están a su vez entrelazados. La consecución de ciudades y comunidades sostenibles es uno de los objetivos de la Agenda 2030. Esto implica que tanto las ciudades como las zonas menos pobladas han de tener un modelo de desarrollo económico sostenible y sensible con la protección del medioambiente. En este punto, la gestión de los residuos juega un papel predominante, especialmente en el continente europeo donde ya existe una estrategia encaminada a la implantación de un modelo de economía circular⁵. Asimismo, la reducción de los residuos y el tratamiento de los mismos es una cuestión que afecta tanto a las zonas sobrepobladas como a las zonas despobladas. La sobrepoblación, entendida como el fenómeno contrario a la despoblación, también proyecta importantes desafíos sobre la sociedad y la economía, siendo la cuestión de los residuos generados y la circularidad de los recursos reutilizables una cuestión importante para garantizar una sostenibilidad social y económica. Por último, la economía circular tendría un buen encaje en las zonas rurales, las cuales sufren con intensidad la despoblación,

⁵ En este sentido destaca el Plan de Acción de Economía Circular en la Unión Europea, propuesto por la Comisión Europea en 2020, que se encuentra dentro del amplio Pacto Verde Europeo que aboga por un continente climáticamente neutro en 2050, así como el I Plan de Acción en Economía Circular 2021-2023 del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico.

y el sistema tributario podría ser un instrumento adecuado para estimular la transición desde una economía línea hacia una economía circular.

Expuesto lo anterior, las conexiones del fenómeno de la despoblación con los ODS son las que a continuación se señalan:

- 1.- ODS 1: fin de la pobreza.
- 2.- ODS 5: Igualdad de género.
- 3.- ODS 8: Trabajo decente y crecimiento económico.
- 4.- ODS 9: Industria, innovación e infraestructura.
- 5.- ODS 10: Reducción de las desigualdades.
- 6.- ODS 11: Ciudades y comunidades sostenibles.

Dados los múltiples planos sobre los que afecta directamente la despoblación, como por ejemplo la cobertura de los servicios públicos esenciales, la protección el medioambiente, la gestión del agua, entre otros, también podemos encontrar conexiones con algunas metas de los ODS. En este sentido, las metas que tienen incidencia en la lucha contra la despoblación, incluso insertas en ODS distintos a los señalados anteriormente, serían, según nuestro modo de ver, las siguientes:

En el ODS 2: duplicación de productividad e ingresos agrícolas a pequeña escala; prácticas agrícolas sostenibles y resilientes.

En el ODS 3: Lograr la cobertura universal y acceso a medicamentos; aumento de la financiación del sistema sanitario.

En el ODS 4: Asegurar el acceso a la educación infantil; aumento de las competencias para acceder al empleo.

En el ODS 6: Implementar la gestión integral de los recursos hídricos.

En el ODS 7: Aumento de las energías renovables.

En el ODS 12: Lograr un turismo sostenible.

En el ODS 15: Asegurar la conservación de ecosistemas montañosos; medidas contra la degradación y la pérdida de diversidad; aumento de los recursos para la gestión forestal.

En el ODS 16: Fomento de la participación ciudadana.

En lo que atañe a la problemática de la gestión de los residuos y su eliminación en un tránsito hacia un modelo de economía circular, la conexión se encuentra, a nuestro modo de ver, principalmente en estos ODS:

- 1.- ODS 11: Ciudades y comunidades sostenibles.

2.- ODS 12: Producción y consumo responsables.

Específicamente algunas metas también están muy relacionadas con esta materia. En este sentido destacarían las siguientes:

En el ODS 11: aumentar las ciudades y asentamientos humanos que adopten e implementen políticas y planes integrados para promover la inclusión, el uso eficiente de los recursos y la mitigación del cambio climático.

En el ODS 12: lograr la gestión sostenible y el uso eficiente de los recursos naturales; reducir el desperdicio de alimentos; reducir considerablemente la generación de desechos mediante actividades de prevención, reducción, reciclado y reutilización.

La fiscalidad puede desempeñar un impulso importante a la implantación de un modelo de economía circular, no solo a través de los clásicos impuestos puramente extrafiscales como son algunos tributos medioambientales, sino también a través de la finalidad extrafiscal de los mismos. Esto puede acometerse tanto desde el plano del sistema tributario estatal, como de los sistemas tributarios autonómicos y locales, afectando tanto a los impuestos como a las tasas. No obstante, en la lucha contra la despoblación entendemos que los tributos puramente extrafiscales no tienen un encaje pacífico ante el objetivo que se busca, siendo la utilización de la finalidad extrafiscal más adecuada para tratar de repercutir en la conducta de los ciudadanos y mantener la población actualmente residente en esas zonas despoblada a la par que se estimula el traslado de ciudadanos hacia dichas zonas.

2. PROPUESTAS FISCALES PARA LAS ZONAS DESPOBLADAS

2.1. Focalizando el fenómeno de la despoblación

La despoblación es un fenómeno específico dentro del gran “reto demográfico” al que se enfrenta nuestro país. La despoblación es un fenómeno que en la última década ha ganado protagonismo en la iniciativa pública pero cuyo impacto viene desarrollándose desde mediados del siglo XX con el auge de las ciudades y el desarrollo económico, lo cual produjo un fuerte éxodo de los pueblos hacia los núcleos urbanos. El reto o desafío demográfico se refiere a una serie de problemas en la evolución demográfica del país y en el reparto de la población a lo largo y ancho del territorio.

Actualmente podríamos catalogar al reto demográfico y, como variante del mismo, a la despoblación, como una cuestión de Estado sobre la que deben recaer políticas de nueva generación que reviertan los efectos perniciosos que sobre la sociedad y la economía proyecta. Entre los principales efectos de una población más envejecida y de unas zonas despobladas se encuentra la propia sostenibilidad del Estado del bienestar y el acceso a los servicios básicos fundamentales en dichos territorios. Esto desemboca inexorablemente en una desigualdad de oportunidades para los habitantes de las zonas despobladas.

En el año 2019 se publicaron unas Directrices Generales en el marco de la Estrategia Nacional frente al Reto Demográfico, aprobados por el Consejo de Ministros del 29 de marzo de 2019 donde se destacan los tres ejes: la despoblación territorial, el envejecimiento de la población y los efectos de la población flotante.

La despoblación afecta especialmente al medio rural y es resultado de una combinación de diversas causas económicas, políticas, sociales y culturales⁶. La búsqueda de más prosperidad económica y de oportunidades laborales más amplias suelen ser una constante en la motivación de los ciudadanos de trasladarse hacia núcleos de población urbanos. Esto acrecienta una espiral nociva para las zonas despobladas, las cuales ven agravada su situación conforme van perdiendo población y se merma la cantidad y calidad de servicios públicos⁷.

Las Directrices Generales sobre el Reto Demográfico señalan algunos datos demográficos que ponen de manifiesto el problema⁸. Por un lado, alrededor del 52% del territorio español está habitado por el 15,6% de la población. Por otro lado, en la década 2010-2019 han perdido población, al menos, 29 capitales de provincia. Sin embargo, los datos que más ponen de relieve el problema de la despoblación son los siguientes. En primer lugar, de los 8.131 municipios que hay en España, 6.232 perdieron población en la década mencionada, lo cual supone que 3 de cada 4 municipios españoles perdieron población. Y, en segundo lugar, 8 de cada 10 municipios con menos de 5.000 habitantes perdieron población, mientras que en el 87% de los municipios con menos de 1.000 habitantes también registraron pérdidas demográficas.

A mayor abundamiento, los datos de densidad de población en los municipios españoles tampoco son muy esperanzadores. Si partimos de los umbrales que la Comisión Europea emplea en las Directrices sobre ayudas estatales de finalidad regional para calificar a una zona de la UE en riesgo de despoblación, observamos que dicho umbral se encuentra en 12,5 habitantes/km² y que casi la mitad de los municipios se encuentran por debajo de esa cifra (exactamente, un 48%)⁹. Por su parte, el 38% de los municipios españoles se encuentran situación de riesgo severo de despoblación al estar por debajo del umbral de los 8 habitantes/km². A nivel provincial resulta llamativo el contrapeso existente entre la despoblación y la sobrepoblación. Podemos afirmar que ambos fenómenos se manifiestan intensamente. Mientras que provincias como la de Barcelona o Madrid (Comunidad Autónoma uniprovincial) cuentan con densidades de población de 743 y 845 habitantes/km², respectivamente, otras como Cuenca, con 11 habitantes/km², y Soria y Teruel con escasos 9 habitantes/km², son consideradas la “Laponia española”¹⁰.

⁶ Cfr. LÓPEZ RAMON, F. (2021), p. 30.

⁷ El Informe anual del año 2018 del Defensor del Pueblo alerta de que la despoblación “genera una brecha de desigualdad que es incompatible con los principios constitucionales de equidad e igualdad en el acceso a los servicios públicos básicos”. Vid. DEFENSOR DEL PUEBLO (2019), p. 93.

⁸ Vid. COMISIONADO DEL GOBIERNO FRENTE AL RETO DEMOGRÁFICO (2019): *Estrategia Nacional frente al Reto Demográfico Directrices Generales*, Ministerio de Política Territorial y Función Pública.

⁹ Fuente: Statista. Vid. <https://es.statista.com/estadisticas/487199/evolucion-densidad-de-la-poblacion-en-espana/> (último acceso: 13/11/2023).

¹⁰ GOERLICH, F. J. y MOLLÁ, S. (2021), p. 36.

La despoblación tiene importantes efectos sobre la Hacienda Pública, especialmente la autonómica y local. Cuanto menor sea la población residente en ciertos municipios o territorios que sufren la despoblación, menores serán las bases imponibles, ergo la recaudación tributaria también disminuirá. La Hacienda Pública local o autonómica contará con menos recursos financieros para acometer el gasto social pertinente en estas zonas, poniendo en tensión constante a los servicios públicos. Asimismo, el sistema de financiación autonómica no está orientado hacia la sostenibilidad de las zonas despobladas. Algunos de los factores de reparto son el número de habitantes, por lo tanto, ante el problema de la despoblación y la pérdida demográfica esto implica que algunas Comunidades Autónomas que sufren este problema ven mermados sus recursos financieros, agravando la situación¹¹.

La posible solución pasa por revitalizar la economía y la demografía de las zonas despobladas. Ambos factores, economía y demografía, deben estimularse coordinadamente, pues el equilibrio entre ambos garantiza la sostenibilidad económica. En este sentido, la revitalización de las zonas despobladas puede ayudar a que se alcance la ansiada igualdad efectiva en el territorio nacional, siendo los servicios públicos esenciales el motor de la garantía de la igualdad material del art. 9.2 CE. Por ello, los territorios despoblados pueden ser considerados como una oportunidad para la promoción de nuevos modelos de negocio que fomenten el emprendimiento y que tengan en consideración el talento y el patrimonio cultural de la zona correspondiente.

La lista de iniciativas públicas de índole estatal¹² para luchar contra la despoblación se cierra con el *Plan de Recuperación: 130 medidas ante el reto demográfico*. Se trata de un ambicioso plan cuya ejecución está próxima a vencer y está por ver cuál puede ser su evolución en el futuro. Se proyectó inicialmente para el periodo 2021-2023 con un presupuesto que rondaba los 10.000 millones de euros procedentes de los fondos *Next Generation EU*. Se trata de un conjunto de 130 medidas que pretenden estimular el desarrollo socioeconómico de las zonas despobladas, apostando por los recursos locales para fomentar nuevos modelos de negocio. El plan se estructura a través de 10 ejes¹³. Desde nuestro punto de vista, sería preciso una extensión temporal del mis-

¹¹ Sobre financiación y despoblación, *Vid.* LAGO MONTERO, J. M. (2020), p. 68 y ss. e IGLESIAS CARIDAD, M. (2023), pp. 303 y ss.

¹² A nivel autonómico destaca la estrategia regional de Castilla-La Mancha frente a la despoblación, la cual se ha visto vertebrada en la Ley 2/2021, de 7 de mayo, de medidas económicas, sociales y tributarias frente a la despoblación y para el desarrollo del medio rural; La "Directriz Especial de Política Demográfica y contra la despoblación" de Aragón; y la "Estrategia de dinamización demográfica" de Castilla y León 2021-2027.

¹³ Los ejes son los siguientes: 1. Impulso de la transición ecológica. 2. Transición digital y plena conectividad territorial. 3. Desarrollo e innovación. 4. Impulso del turismo sostenible. 5. Igualdad de derechos y oportunidades de las mujeres y los jóvenes. 6. Fomento del emprendimiento y de la actividad empresarial. 7. Refuerzo de los servicios públicos e impulso de la descentralización. 8. Bienestar social y economía de los cuidados. 9. Promoción de la cultura. 10. Reformas normativas e institucionales.

Con relación al sistema tributario y a la propia Hacienda Pública, interesa destacar la medida 2.4, la cual apuesta por un modelo de digitalización de la relación entre los contribuyentes y la Administración tributaria y la medida 10.4 que aboga por reformular el sistema de financiación autonómica y local para tener en cuenta la suficiencia de recursos con los que garantizar los servicios fundamentales.

mo o la ejecución de un segundo plan para los próximos tres años con el fin de que se logren implementar parte de las medidas que exigen más tiempo para su ejecución.

2.2. El empleo de los incentivos fiscales para la lucha contra la despoblación

Como se ha señalado anteriormente, los instrumentos tributarios pueden ser una herramienta útil para luchar contra la despoblación, dentro de los límites que el ordenamiento jurídico español y el Derecho de la Unión Europea establecen. Entre los diversos instrumentos tributarios, quizá la figura más apropiada sea la de los incentivos fiscales, ofreciendo de esta manera una fiscalidad diferenciada para las zonas despobladas con el fin de incentivar la atracción de nuevos habitantes y empresas, así como el mantenimiento de los ya residentes. Es importante el establecimiento de estos incentivos fiscales con un cierto criterio y orden, pues de lo contrario se corre el riesgo de crear una especie de paraísos fiscales en estas zonas¹⁴.

No obstante, no existen estudios concluyentes hasta la fecha que indiquen que la aplicación de incentivos fiscales en las zonas despobladas puede ayudar a consolidar nueva población. Como señalan algunos estudios, su efectividad variaría en función de cada municipio y en ciertos casos el empleo de los instrumentos de gasto público, como son las subvenciones, serían más eficaces¹⁵. Es interesante también tener presente que para beneficiarse de algún tipo de incentivo fiscal (tipo reducido, exención o deducción) sería imprescindible que, al menos, el contribuyente tuviese una cuota íntegra positiva o tuviese la obligación de presentar la declaración tributaria, pues de lo contrario estos incentivos no llegarían a aplicarse a potenciales beneficiarios¹⁶.

Si bien es cierto que existen diversas propuestas fiscales para la implantación de una fiscalidad diferenciada en zonas despobladas¹⁷, actualmente se encuentran en vigor una serie de incentivos fiscales, principalmente sobre el IRPF y el ITPAJD, que han sido aprobados por los legisladores autonómicos en el marco de sus competencias normativas sobre tributos cedidos. Las Comunidades Autónomas que han implantado algún incentivo fiscal para luchar contra la despoblación son Galicia, Asturias, Aragón, Andalucía, Extremadura, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Comunidad Valenciana, La Rioja y Cantabria.

Los incentivos fiscales adoptados por las Comunidades Autónomas pueden clasificarse en tres tipos: 1. Deducciones por residencia habitual en zonas despobladas. 2. Deducciones por una serie de circunstancias personales y familiares. 3. Incentivos fiscales sobre operaciones y actividades económicas.

¹⁴ Cfr. en este sentido RODRÍGUEZ PEÑA, N. L. (2020), p. 306.

¹⁵ Vid. CASTILLO MURCIEGO, A. et al. (2019), p. 55-56; DÍAZ-LANCHAS, J. et al. (2022).

¹⁶ En este sentido, VAQUERA GARCÍA aboga por implantar campañas informativas en el IRPF para personas físicas que no tienen la obligación de presentar la declaración, pero que al presentarla podrían beneficiarse de algún tipo de incentivo y resultar una cuota diferencial negativa. Cfr. VAQUERA GARCÍA, A. (2022), p. 113.

¹⁷ Vid. FEMP (2017); RED DE ÁREAS ESCASAMENTE POBLADAS DEL SUR DE EUROPA (2019).

En lo que atañe a las deducciones por residencia habitual en zonas despoblada se observan en el IRPF. Se trata de una deducción en la cuota íntegra autonómica por el mero hecho de residir en alguna zona previamente declarada como despoblada. En algunas Comunidades Autónomas este factor (residir en una zona despoblada) se encuentra implícito en otras deducciones. De manera autónoma se encuentra en Castilla-La Mancha, Extremadura y Valencia. En algunos casos este incentivo se supedita a que no se supere una cierta cantidad de base imponible general y del ahorro, como por ejemplo en Extremadura donde se sitúa en los 28.000 € para tributación individual y los 45.000 € para tributación conjunta. En otros casos, la deducción fluctúa en función del nivel de despoblación, como es el caso de Castilla-La Mancha en donde oscila entre el 10% y el 25% en función del número de habitantes (inferior a 2.000 habs. o a 5.000 habs.). Por ejemplo, en la Comunidad Valenciana, entre otros umbrales, se considera en todo caso aplicable el incentivo fiscal por residir en zona despoblada a los residentes de cualquier municipio con una densidad de población inferior a los 12,5 habs./km², así como los que tengan menos de 300 habitantes.

En segundo lugar, se encuentran las deducciones por circunstancias personales y familiares, pero siempre conectadas inexorablemente al hecho de residir en una zona despoblada. En este sentido, existe una gran heterogeneidad de deducciones en la cuota íntegra del IRPF: deducciones por nacimientos y adopciones en zonas despobladas (Galicia, Asturias, Andalucía, Aragón, Extremadura y Castilla y León); deducción por gastos de suministros de luz y gas para jóvenes de menos de 36 años emancipados (La Rioja); Deducciones por gasto de material escolar en zonas despobladas (Extremadura).

En tercer lugar, hay un bloque de incentivos fiscales autonómicos que recaen sobre operaciones o actividades económicas. En este sentido hay una aplicación tanto en el IRPF como en el ITPAJD. En lo que atañe al IRPF se encuentran las deducciones por la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual (Asturias, La Rioja, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura y Castilla y León), así como las deducciones por el alquiler de vivienda habitual en zonas despobladas (Asturias, Cantabria, La Rioja, Castilla-La Mancha, Extremadura y Castilla y León). Continuando con el IRPF se detecta una deducción por inicio de actividad económica por cuenta propia en Asturias, consistente en una deducción en la cuota íntegra de 1.000 euros cuando se inicie una actividad por cuenta propia y se resida en algún concejo en riesgo de despoblación.

En lo que respecta al ITPAJD, destacan la aplicación de tipos reducidos en el ITPAJD por transmisiones de inmuebles destinados a vivienda habitual (Galicia, Andalucía, La Rioja, Asturias, Castilla-La Mancha, Extremadura y Castilla y León), así como un tipo reducido en las transmisiones de inmuebles que se destinen a ser domicilio fiscal y social de empresas en municipios despoblados (Castilla-La Mancha y Comunidad Valenciana). Asimismo, existen tipos reducidos en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados para las escrituras públicas que documenten adquisiciones de viviendas (Andalucía, Castilla-La Mancha, Extremadura y Castilla y León).

Los incentivos fiscales existentes y que han sido adoptados por el poder tributario autonómico ponen de manifiesto la existencia de heterogeneidad en los umbrales para considerar a una zona como despoblada. Sería deseable que se uniformasen los criterios o umbrales en todo el territo-

rio español con el fin de zonificar correctamente las zonas despobladas y, por consiguiente, que se pudiesen aplicar en dichas zonas los respectivos incentivos fiscales en pro de evitar desigualdades¹⁸.

La despoblación es un fenómeno amplio y que se manifiesta con diversa intensidad. Hay zonas que están prácticamente despobladas, mientras que, por otro lado, hay zonas aun pobladas y que incluso son ciudades intermedias, pero que llevan desde hace unos años sufriendo un estancamiento económico y una pérdida progresiva de población. Los incentivos fiscales deben calibrarse en función de estos parámetros, pero para ello es esencial definir coherentemente a nivel nacional cuáles son las zonas despobladas sobre las cuales podrán aplicarse los incentivos fiscales que tanto el legislador autonómico como, en el futuro, el legislador estatal puedan implantar. Entre esos criterios, podría proponerse la coexistencia de un umbral de habitantes por debajo del cual se considere una zona en riesgo o en situación de despoblación, así como la observancia de una tasa de crecimiento demográfica negativa en la última década.

2.3. Encaje de las propuestas con el bloque de constitucionalidad y el Derecho de la Unión Europea

Tal y como se ha advertido anteriormente, las propuestas fiscales para la lucha contra la despoblación que puedan adoptar tanto los legisladores autonómicos como el legislador estatal deben realizarse con pleno respeto a la Constitución Española y el propio bloque de constitucionalidad en materia tributaria, así como no infringir el Derecho de la Unión Europea, especialmente en lo que atañe a las libertades fundamentales y al régimen de prohibición de ayudas de Estado.

Comenzando por la compatibilidad con la Carta Magna y el bloque de constitucionalidad, no puede pasarse por alto que de entrada la aplicación de cualquier régimen fiscal diferenciado en las zonas despobladas va a suponer una afectación al principio de igualdad, consagrado tanto en el art. 14 CE como en el 31.1 en materia tributaria. Actualmente, las principales medidas tributarias para luchar contra la despoblación están siendo adoptadas por el poder tributario autonómico en el ejercicio de sus competencias sobre tributos cedidos.

En esta línea, el Tribunal Constitucional ha avalado que exista una presión fiscal diferente entre las regiones de España. Como ya señalase la STC 37/1987, de 26 de marzo, la interacción de los principios de autonomía e igualdad “no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía”. Si bien se avala la existencia de medidas tributarias diferentes en cada territorio, no es menos cierto que éstas han de respetar la Constitución mediante una “justificación razonable que legitime la medida diferente, así como la proporcionalidad de la medida, entendida como adecuación razonable al fin legítimo constitucionalmente perseguido” (STC 60/2015, de 18 de marzo). Por lo tanto, observamos que el principio de igualdad no es de aplicación estricta, sino que admite un grado de flexibilidad, especialmente en materia tributaria, siempre que haya una justificación objetiva y razonable que avale el tratamiento

¹⁸ Cfr. SEDEÑO LÓPEZ, J. F. (2022), p. 67.

fiscal discriminatorio. Es elemental que la residencia fiscal no se convierta en un factor de discriminación.

Para analizar la compatibilidad con la Carta Magna es preciso realizar el análisis desde la óptica del test de constitucionalidad que realiza el Tribunal Constitucional. En primer lugar, ha de valorarse la posible comparabilidad de la situación o medida. En este sentido, entendemos plenamente comparables las situaciones de un residente fiscal en una zona despoblada respecto a un residente fiscal en una zona no despoblada que manifiesta idéntica capacidad económica que el primero o que realizan ambos el mismo hecho imponible. En segundo lugar, confirmada la existencia de un tratamiento fiscal diferenciado, es preciso que se justifique objetiva y razonablemente esta situación. A estos efectos, entendemos que los siguientes preceptos constitucionales pueden dar cobertura a este fenómeno:

- El art. 9.2. CE, el cual aboga por garantizar la igualdad efectiva. Podría justificarse a través de este precepto una fiscalidad diferenciada para mujeres y jóvenes, los cuales parecen sufrir con mayor intensidad los efectos nocivos de la despoblación.
- El art. 39.1 CE, el cual apela a la protección social, económica y jurídica de la familia. En cualquiera de sus manifestaciones estimamos que la familia es un motor esencial en repoblación de las zonas despobladas, por lo que se pueden justificar medidas tributarias que fomenten la natalidad y la conciliación de la vida personal y laboral.
- El art. 40.1 CE, el cual aboga por promover el progreso social y económico para una distribución de la renta regional y personal más equitativa.
- El art. 138 CE que exhorta a que los poderes públicos garanticen la solidaridad y el equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio nacional. Es preciso, en este sentido, un equilibrio entre el fenómeno de la sobrepoblación y la despoblación. La solidaridad entre ambas partes será precisa para la lucha contra este fenómeno y conseguir una cobertura sostenible de servicios públicos que redunde en una mejora de la vida de los ciudadanos de cualquier parte de nuestro territorio.

En tercer y último lugar, las medidas que introduzcan alguna diferenciación a nivel fiscal entre los residentes u operadores económicos en zonas despobladas y los no localizados en dichas zonas han de ser necesarias, adecuadas y proporcionales. Por ello, sería conveniente que los incentivos fiscales no fuesen extensibles por igual a todos los contribuyentes, sino que se modulasen en función del nivel de despoblación o del grado de afección sobre el contribuyente o el modelo de negocio de la despoblación.

En lo que atañe a una perspectiva de compatibilidad con el bloque de constitucionalidad de índole formal, debe resaltarse que el legislador tributario autonómico debe ejercer su potestad en el marco de las competencias normativas cedidas al albur de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Por ello, si atendemos al art. 46.1 c) de dicha Ley, resultaría discutible la constitucionalidad de incen-

tivos fiscales para luchar contra la despoblación que consistan en deducciones en la cuota íntegra autonómica del IRPF por el inicio de una actividad económica por cuenta propia, como sucede en actualmente en el caso asturiano. Dicho precepto no permite que el legislador autonómico adopte deducciones en el IRPF sobre inversiones empresariales. De hecho, existen algunos pronunciamientos de inconstitucionalidad sobre este tipo de incentivos, si bien no ligados a situaciones de despoblación¹⁹. Este tipo de incentivos fiscales autonómicos en el IRPF para fomentar el autoempleo son de dudosa constitucionalidad²⁰.

Desde nuestro punto de vista, esta duda puede extenderse también aunque los mismos se focalicen para luchar contra la despoblación. Por ello, estimamos que compete al legislador estatal la posible adopción de deducciones en la cuota íntegra del IRPF para los autónomos.

Por su parte, el Derecho de la Unión Europea también debe ser respetado a la hora de establecer un posible tratamiento fiscal diferenciado para residentes en zonas despobladas respecto al tratamiento fiscal que soportarían operadores económicos no residentes por operar en dichos territorios. Puede presentar especial sensibilidad en lo que atañe a incentivos fiscales que se aplican a operadores económicos en zonas despobladas las libertades de establecimiento y de libre prestación de servicios de los arts. 49 y 56 TFUE.

El establecimiento de incentivos fiscales que puedan establecerse para actividades económicas a desarrollar en zonas despobladas, tanto por parte legislador estatal como autonómico, podrían presentar dudas en cuanto a su encaje con las libertades fundamentales si se establecen exigencias de permanencia en una zona, mantenimiento de la sede social o realización de actividades económicas en un territorio concreto²¹. Por tanto, el legislador, en su sentido amplio, debe ser cauteloso a la hora de adoptar algunas propuestas fiscales encaminadas a aplicar un régimen fiscal diferenciado a las empresas y autónomos residentes en zonas despobladas o que se les exija la realización de su actividad económica en dichos territorios²².

Existe un importante precedente de límite al poder tributario de los entes subestatales como es la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 17 de noviembre de 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio di Ministri/Regione Sardegna*. Esta sentencia declaró contrario a la libre prestación de servicios un impuesto sobre las escalas en aeropuertos y puertos realizados por vuelos y buques en puertos de Cerdeña realizadas por personas físicas o jurídicas no residentes en Cerdeña.

Sin embargo, esa posible restricción sobre alguna libertad fundamental que pudiera producirse por el establecimiento de incentivos fiscales ligados a actividades económicas en zonas despobladas podría encontrar una justificación objetiva y razonable que las avalase sustentada en pre-

¹⁹ *Vid.* sobre esta cuestión las SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, y 197/2012, de 6 de noviembre.

²⁰ *Cfr.* RUIZ ALMENDRAL, V. (2017).

²¹ *Cfr.* LUCAS DURÁN, M. (2020), p. 151; ADAME MARTÍNEZ, F. D. (2015), p. 107.

²² Sobre la compatibilidad de las medidas tributarias para luchar contra la despoblación con el Derecho de la UE, *Vid.*, entre otros, CASAS AGUDO, D. (2023), pp. 19-57; CALATAYUD PRATS, I. (2021).

servar las PYMEs de la zona y en mantener los puestos de trabajo en una determinada región. En este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 25 de octubre de 2007, asunto C-464/05, *Geurts Vogten*, indica en su apartado 26 que una medida restrictiva podría justificarse por este motivo y ser respetuosa con el Derecho de la UE.

Finalmente, no deben pasarse por alto las normas sobre prohibición de ayudas de Estado en la UE ex art. 107 TFUE. Las ventajas fiscales concedidas a empresas y autónomos pueden ser ayudas de Estado que alteren la competencia. En este sentido, nada obsta para entender que existe una selectividad regional si el poder tributario autonómico adoptase una medida tributaria en esta línea ya que la sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 6 de septiembre de 2006, C-88/03, *Portugal/Comisión*, declaró que para apreciar o no la existencia de selectividad regional se puede aplicar el marco de referencia subestatal (el sistema tributario autonómico, por ejemplo) si el ente subestatal goza de autonomía institucional, procedimental y económica, aspectos que son pacíficamente cumplidos por nuestras Comunidades Autónomas. Sin embargo, esa existencia de selectividad regional no conduce inexorablemente a calificar estos incentivos fiscales como Ayudas de Estado ilegales. Si estas medidas cumplen con el Reglamento de ayudas de minimis o con el Reglamento de exención por categorías, serían acordes al Derecho de la UE. De igual manera, es importante tener presente el mapa de ayudas estatales de finalidad regional que la Comisión Europea aprobó para España durante el periodo 2022-2027. En él se destaca que para la región NUTS 3 Cuenca, la intensidad máxima de la ayuda puede ir hasta el 30%, y en las zonas NUTS 3 de Teruel y Soria hasta el 20%. Estas provincias son zonas especialmente afectadas por la despoblación, por lo que se ha permitido un mayor umbral para la adopción de ayudas de Estado por parte de los poderes públicos.

3. PROPUESTAS FISCALES PARA LOS RESIDUOS A LA LUZ DE LA LEY 7/2022, DE 8 DE ABRIL, DE RESIDUOS Y SUELOS CONTAMINADOS PARA UNA ECONOMÍA CIRCULAR

3.1. Fiscalidad, economía circular y residuos

Los residuos y su consiguiente eliminación son uno de los grandes desafíos a los que se enfrenta el planeta. En el ámbito europeo existe una corriente encabezada por la Unión Europea para hacer efectiva una eliminación de los residuos y conseguir un continente climáticamente neutro sin ninguna emisión de gases de efecto invernadero a partir de 2055.

La economía circular pretende mantener el mayor tiempo posible en circulación y operatividad a los productos, excluyendo la producción de residuos al máximo, con el fin de que se reconvierta su valor una vez que llega el ciclo final de su vida para poder ser utilizados en otra faceta y contribuir a la generación de valor. Como señala Guervós Maíllo, “la economía circular determina nuevas formas de diseño, de producción y de consumo en las que prima el uso frente a la propiedad, los productos duraderos, la reutilización, la restauración, la refabricación y el reciclaje”²³.

²³ GUERVÓS MAÍLLO, M.ª A. (2022), p. 65.

En definitiva, la reducción del volumen de residuos producidos es un objetivo conciso que no puede lograrse a extramuros de la economía circular. En este punto, encontramos una clara conexión con la quinta meta del ODS 12, la cual consiste en “reducir considerablemente la generación de desechos mediante actividades de prevención, reducción, reciclado y reutilización”.

En el marco comunitario se están adoptando en los últimos años importantes líneas de actuación en materia de sostenibilidad ambiental y de fomento de la economía circular, afectando particularmente a la eliminación de los residuos. En el año 2014 se presentó por parte de la Comisión Europea una primera propuesta sobre economía circular, si bien, no fue hasta 2015 con la Comunicación de la Comisión “Cerrar el círculo: un Plan de Acción de la UE para la economía circular”, de 2 de diciembre de 2015, cuando se iniciaron toda una serie de propuestas encaminadas a modificar, entre otras, la Directiva 2008/98/CE, sobre los residuos.

También es destacable la importancia del denominado “Pacto Verde Europeo”, de 11 de diciembre de 2019, como herramienta de lucha contra el cambio climático y otros retos medioambientales. Este Pacto se publicó mediante la Comunicación de la Comisión de 11 de diciembre de 2019 y pretende “transformar la UE en una sociedad justa y próspera, con una economía moderna, eficiente en el uso de los recursos y competitiva, donde no hay emisiones netas de gases efecto invernadero en 2050 y donde el crecimiento económico está separado del uso del recurso”.

En el marco del Pacto Verde Europeo se incardina el Plan de Acción de economía circular de la Unión Europea presentado por la Comisión Europea en marzo de 2020, en el cual se señala explícitamente que la Unión Europea “seguirá impulsando la aplicación a mayor escala de instrumentos económicos bien diseñados, como la fiscalidad ambiental —en particular, los impuestos sobre vertido e incineración—, y permitirá a los Estados miembros utilizar tipos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para promover actividades de economía circular destinadas a los consumidores finales, como, por ejemplo, servicios de reparación”.

En este contexto, España adoptó en junio de 2020 la Estrategia de economía circular “España Circular 2030”, alineada con las Comunicaciones propuestas por la UE, el Pacto Verde Europeo y los ODS de la Agenda 2030. Entre los principales objetivos de esta estrategia a alcanzar en 2030 destacan:

1. Reducir la generación de residuos en un 15% respecto de lo generado en 2010.
2. Reducir la generación de residuos de alimentos en toda la cadena alimentaria.
3. Reducir en un 30% el consumo nacional de materiales en relación con el PIB, respecto al año 2010.
4. Incrementar la reutilización y preparación para la reutilización hasta llegar al 10% de los residuos municipales generados.
5. Reducir la emisión de gases de efecto invernadero por debajo de los 10 millones de toneladas de CO2 equivalente.

Con relación a esta estrategia nacional, el I Plan de Acción de Economía Circular 2021-2023, adoptado por el Ministerio para la transición ecológica y el reto demográfico, pivota sobre 4 ejes de actuación: Consumo, gestión de los residuos, materias primas secundarias y reutilización y depuración del agua.

En lo que respecta a la gestión de los residuos destaca la aplicación efectiva del principio de jerarquía de residuos, favoreciendo la prevención, la preparación para la reutilización y el reciclaje.

Ante la situación descrita y el marco en el que nos hallamos, no podemos pasar por el alto la importancia que puede jugar la fiscalidad, especialmente a través de las figuras tributarias medioambientales, para alcanzar los objetivos de circularidad y neutralidad climática. La fiscalidad ha de estimular las conductas que no sean contaminantes y desincentivar el uso de las que lo sean. Es deseable que la fiscalidad sea neutra respecto a los residuos que pueden ser reciclados y reutilizados en la economía y focalizar su impacto en las conductas realizadas por personas físicas o entidades que producen y vierten residuos que no pueden ser reutilizados. Tal y como señala Patón García, los instrumentos tributarios deben transitar hacia un diseño acorde con la estrategia de la economía circular, asegurándose “el mantenimiento de las funciones esenciales adscritas a cada figura tributaria que conforma el sistema tributario y lograr un equilibrio al momento de diseñar normas tributarias que colaboren en la transición hacia el modelo circular”²⁴. Por lo tanto, nada obsta para que la implantación de incentivos fiscales pueda contribuir a consolidar un modelo de economía circular. Estos incentivos fiscales sobre tributos ambientales pueden edificarse de tal manera que despliegue, por un lado, un efecto negativo, como puede ser el incrementar la presión fiscal sobre las externalidades negativas sobre el medioambiente o la propia economía circular sobre el sustento del principio quien contamina paga, y, por otro lado, un efecto positivo en el sentido de estimular acciones en consonancia con la protección del medioambiente y de la economía circular²⁵. Otro modelo de estímulos positivos sería la utilización del instrumento del gasto público a través de ayudas y subvenciones públicas a operadores que realizan alguna función de implantación de mecanismos orientados hacia la circularidad²⁶.

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular ha supuesto un impulso sustantivo a la implantación de un modelo de economía circular sobre uno de los principales ejes de actuación como es la gestión de los residuos. Entre otras cuestiones, esta ley ha configurado nuevos tributos en nuestro sistema que están orientados en la línea del principio de quien contamina paga, el principio de jerarquía de residuos y el estímulo a las prácticas de reutilización y reciclaje.

²⁴ PATÓN GARCÍA, G. (2022), p. 23.

²⁵ Cfr. VAQUERA GARCÍA, A. (2021), pp. 192-193.

²⁶ Como señala SEDEÑO LÓPEZ, “el derecho tiene a su disposición diferentes instrumentos a través de los que fomentar la economía circular”, si bien tras realizar un análisis exhaustivo y riguroso de estos instrumentos, señala que los impuestos (instrumento tributario) “debe tener un papel importante en esta misión, en tanto que permite orientar la conducta social hacia los objetivos de sostenibilidad deseados”. Cfr. SEDEÑO LÓPEZ, J. F. (2022), p. 137.

3.2. Las nuevas figuras tributarias de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular

A través de la mencionada Ley 7/2022, de 8 de abril, se introduce en nuestro ordenamiento jurídico una serie de medidas fiscales medioambientales para contribuir, entre otras medidas, a la consecución de los objetivos de la estrategia española de economía circular. Concretamente, la exposición de motivos de la norma señala que “la Ley tiene por objeto sentar los principios de la economía circular a través de la legislación básica en materia de residuos, así como contribuir a la lucha contra el cambio climático y proteger el medio marino.

La Ley pretende dar entrada al principio de jerarquía de residuos y cumplir así con los objetivos de economía circular de la Directiva Marco de Residuos (Directiva 2008/98/CE del Parlamento y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas), tras su última modificación a través de la Directiva UE 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018. Asimismo, la presente Ley incorpora al ordenamiento jurídico las medidas sobre productos de plástico de un solo uso incorporadas en la Directiva 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019.

El título VII de la Ley expone una serie de medidas fiscales para incentivar la economía circular. Para ello se fija como objetivo la reducción de la generación de residuos y mejorar la gestión de los que no se puedan evitar a través de una tributación alineada con el principio de jerarquía de residuos. A tenor de este principio, se intentan afianzar ciertas prácticas y eliminar en la medida de lo posible la eliminación del residuo por los efectos contaminantes que ello produce. Esta escala, de menor a mayor invasividad está formada por la prevención; la preparación para reutilización; el reciclado; la valorización energética del residuo; y, finalmente, su eliminación, entre otros medios a través de la incineración. Por ello, se busca implantar una imposición más elevada sobre este principio de jerarquía de residuos a aquellas conductas más nocivas para así disminuir estas opciones de gestión de los residuos e incentivar el uso de otras menos invasivas como la prevención y el reciclado.

Tal y como señala el art. 4.2 de la Directiva Marco de Residuos a tenor de este principio, “los Estados miembros adoptarán medidas para estimular las opciones que proporcionen el mejor resultado medioambiental global. Ello puede requerir que determinados flujos de residuos se aparten de la jerarquía cuando esté justificado por un enfoque de ciclo de vida sobre los impactos globales de la generación y gestión de dichos residuos”. Por su parte, el art. 14 de la Directiva Marco de Residuos avala que la imposición sobre la gestión de los residuos recaiga sobre los productores del mismo²⁷, aspecto que ha sido tenido en cuenta en los dos nuevos impuestos que crea la Ley 7/2022 y el nuevo enfoque que han de adoptar las tasas de residuos a nivel local.

²⁷ Art. 14.1 Directiva Marco de Residuos: “De acuerdo con el principio de quien contamina paga, los costes relativos a la gestión de los residuos tendrán que correr a cargo del productor inicial de residuos, del poseedor actual o del anterior poseedor de residuos.

La Ley crear, en primer lugar, el Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables (arts. 67-83)²⁸. Se configura como un tributo indirecto que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico, ya estén vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías. Forman parte de su ámbito objetivo, en primer lugar, los envases no reutilizables que contengan plástico; en segundo lugar, los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases a los que se hace referencia anteriormente, tales como las preformas o las láminas de termoplástico; y, en tercer lugar, los productos de plástico destinados a permitir el cierre la comercialización o la presentación de los envases no reutilizables. El hecho imponible consiste en la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman el ámbito objetivo.

En segundo lugar, se crea el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (arts. 84-97)²⁹. Se configura también como un impuesto indirecto que recae sobre la entrega de residuos en vertederos, instalaciones de incineración o de co-incineración para su eliminación o valorización energética. El hecho imponible está constituido por:

- La entrega de residuos para su eliminación en vertederos autorizados, de titularidad pública o privada, situados en el territorio de aplicación del Impuesto.
- La entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de incineración de residuos autorizadas, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del Impuesto.
- La entrega de residuos par su eliminación o valorización energética en las instalaciones de co-incineración de residuos autorizada, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Dada la configuración de los contribuyentes de este nuevo impuesto, consistente en las personas físicas o jurídicas que realicen el hecho imponible, no cabe duda de que en la gran mayoría de casos los principales contribuyentes van a ser las entidades locales como titulares del servicio de gestión de residuos municipales, las cuales se encargan de depositar estos residuos en los vertederos. Asimismo, se trata de un impuesto cuya recaudación se ha cedido en diciembre de 2022 a las Comunidades Autónomas de Andalucía, Illes Balears, Canarias, Cataluña, Comunidad Valenciana y Galicia.

Finalmente, se introduce en esta Ley una nueva configuración de las tasas municipales de residuos para alinearlas con el principio de jerarquía de residuos. A tenor del art. 8.2 se establece que las autoridades competentes usen algunos de los instrumentos económicos y financieros que se recogen en el Anexo V para lograr la aplicación de la jerarquía de residuos. En este senti-

²⁸ Sobre este Impuesto, *vid.*, entre otros, CALVO VÉRGEZ, J. (2023).; FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2023), pp. 199 y ss.; PATÓN GARCÍA, G. (2022), pp. 47 y ss.

²⁹ *Vid.*, entre otros, ORTÍZ CALLE, E. (2022), pp. 439-469; PATÓN GARCÍA, G. (2022), pp. 65 y ss.

do, el Anexo V de la Ley aboga por sistemas de pago por generación en las tasas de residuos, así como la introducción de incentivos fiscales a la donación de productos, en particular de alimentos. Actualmente, existen pocas tasas locales de gestión de residuos que estén alineadas con el principio de tributación según la generación efectiva de residuo. Atendiendo a la función ambiental que pueden jugar estas tasas para implantar una economía circular, coincidimos con Serrano Antón en que hay un amplio margen para implantar incentivos fiscales que estimulen las buenas prácticas ambientales³⁰.

3.3. Principales desafíos de la futura fiscalidad local de los residuos

La Ley 7/2022 parte de unos objetivos muy claros que van a justificar, específicamente, la nueva tributación de los residuos en las entidades locales. Según la exposición de motivos, se prevé alcanzar un porcentaje del 60% en peso para la preparación para la reutilización y el reciclado de residuos municipales, elevándose hasta el 65% en peso para el 2035. Por otro lado, otro motivo que disciplinará la futura fiscalidad de los residuos se encuentra en el art. 12.5 de la citada norma, la cual califica a la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos como “servicio obligatorio de las entidades locales, en todo su ámbito territorial”. Este aspecto contrasta con el art. 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, el cual establece que solo los ayuntamientos de más de 5.000 habitantes estarán obligados al tratamiento de los residuos. Por supuesto, la recogida de residuos se reconoce como una competencia de todos los municipios, pero no así sucede con el tratamiento.

Estos elementos ya invitan a pensar que va a ser precisa una mayor financiación para costear el nuevo enfoque de jerarquía de residuos. Por ello, la Ley 7/2022 establece en su art. 11.3:

“En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía”.

El legislador exige reconfigurar las tasas sobre residuos existentes para que se tribute por los residuos efectivamente generados y que no son susceptibles de reutilización o reciclaje, es decir la fracción resto. De esta manera se descargarían los costes del servicio de recogida y tratamiento de los residuos sobre los contribuyentes que efectivamente generen el residuo, alineándose así con la Directiva Marco sobre Residuos.

³⁰ SERRANO ANTÓN, F. (2023), p. 181.

Asimismo, el art. 11.4 determina que estas tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público podrán tener en cuenta las siguientes circunstancias, con el fin de modular la carga tributaria:

- La inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar.
- La diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable.
- La diferenciación o reducción en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local.
- La diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.

Sin lugar a duda, uno de los mayores desafíos de estas futuras tasas locales o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias va a radicar en los elementos de cuantificación. Existen diversos sistemas, algunos de ellos ya operativos en municipios de nuestro país³¹, como por ejemplo: a) el pago a través de contenedores inteligentes, los cuales identifiquen previamente al contribuyente y pesen la cuantía de fracción resto depositada; b) el pago mediante contenedor individual o comunitario que sea recogida selectivamente con una frecuencia determinada por parte del Ayuntamiento; c) el pago por bolsa o adhesivo, consistente en la adquisición y pago de estas bolsas o pegatinas por parte de los ciudadanos antes de depositar sus residuos. d) otro mecanismo podría consistir en establecer bonificaciones en la cuota tributaria en función del número de veces que se utilice el contenedor.

Si atendemos a la configuración actual de las tasas locales de residuos se observa que su cuantificación pivota sobre criterios estáticos como el valor catastral de la vivienda, la zona en la que se encuentre el inmueble, el número de residentes o el consumo de agua³². Con el nuevo enfoque que da la Ley 7/2022 sería precisa una reconfiguración de este tributo local con el fin de establecer una cuota variable, la cual puede cohabitar con una cuota fija, que responda a la verdadera generación de residuo no reutilizable ni reciclable.

Por otra parte, otro desafío que proyecta el art. 11.3 es la exigencia de que la tasa de residuos no sea deficitaria. Atendiendo al principio de equivalencia del art. 24.2 del 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, el importe de las tasas no excederá, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Al establecerse que las tasas sobre residuos no podrán ser deficitarias puede producir dos consecuencias. Por un lado, si la tasa se queda por debajo del coste del servicio sería deficitaria e in-

³¹ Sobre estos sistemas, *vid.*, PABLOS MATEOS, F. (2021), pp. 546 y ss.

³² *Cfr.* FUNDACIÓN ENT (2022), p. 31.

cumpliría la Ley 7/2022. Por el contrario, si no es deficitaria y excede del coste total del servicio, se incumpliría la Ley de las Haciendas Locales y la tasa sería declarada, muy presumiblemente, nula por parte de los tribunales. Siguiendo a Gómar Sánchez lo más sensato es interpretar este carácter de no deficitario en atención a que la tasa “se aproxime lo máximo posible al coste del servicio, pero sin pasarse”³³. Este aspecto no suscita problemas si la fórmula elegida por el ayuntamiento es la prestación patrimonial de carácter público no tributaria, ya que ésta puede exceder en su conjunto el coste real del servicio. En ambas figuras va a ser importante el ejercicio justificativo que se realice en los informe económico-técnicos para avalar el coste del servicio para cada ciudadano.

Otra repercusión que puede traer consigo el art. 11.3 de la Ley 7/2022 es la pérdida relevancia y aplicación de la figura del sustituto del contribuyente en las tasas de residuos. La jurisprudencia siempre ha admitido la aplicabilidad de esta tasa a cualquier ciudadano, aun cuando no utilizase efectivamente el servicio de recogida y tratamiento de los residuos, por el hecho de ser un servicio de recepción obligatoria. Asimismo, en el caso de viviendas o locales arrendados, el art. 23.2.a) Ley de las Haciendas Locales, establece que tendrán la condición de sustitutos del contribuyente los propietarios, pudiendo repercutir la cuota sobre los beneficiarios. Si se implantan sistemas de pago por generación, el usuario que deposite la fracción resto estará plenamente identificado y, por lo tanto, deberá recaer sobre él la cuota tributaria correspondiente en función del volumen de residuo generado. Por lo tanto, esta figuraría perdería relevancia y debería ser reconfigurada³⁴.

Finalmente, debe tenerse muy presente el posible afloramiento de conductas fraudulentas y nocivas para el medioambiente que puede desencadenar el sistema de pago por generación en las tasas de residuos. Los ciudadanos podrían recurrir a otras técnicas fraudulentas para incumplir su obligación tributaria depositando los residuos en contenedores habilitados para el reciclado o en lugares prohibidos. En este sentido, será importante desplegar una importante labor de vigilancia por parte de las entidades locales y la aplicación del correspondiente régimen sancionador para estos comportamientos incívicos y, desde una perspectiva tributaria, fraudulentos.

4. REFLEXIONES FINALES

El Horizonte 2030 vislumbra grandes desafíos para el Derecho Financiero y Tributario. El presente trabajo ha puesto de manifiesto la utilidad de los instrumentos tributarios para la consecución de algunos ODS. Más allá de su incardinación en algunos de los ODS y de sus correspondientes metas, entendemos que se justifica la acción de los instrumentos tributarios por el simple hecho de que son retos específicos que afectan a nuestro país.

En este sentido, la despoblación y la reducción de los residuos son dos desafíos sobre los que deben converger multitud de instrumentos jurídicos y de políticas. No obstante, los instrumentos tributarios, así como los financieros, pueden coadyuvar a su consecución. Son objetivos, desde

³³ GOMAR SÁNCHEZ (2022), p. 105.

³⁴ Cfr. HERRERA MOLINA (2021), p. 39.

nuestro punto de vista, bastante indefinidos pues su alcance responde más bien a una utopía. En este sentido, el fenómeno de la despoblación será irreversible en muchos municipios pequeños o aldeas. De igual manera, nunca será posible eliminar completamente la generación de fracción resto entre los residuos. Sin embargo, sí que puede alcanzarse una mitigación de ambos fenómenos e, incluso en el caso de la despoblación, estimular el efecto contrario y conseguir atraer nuevos habitantes a las zonas despobladas.

Las medidas tributarias frente a la despoblación deben cumplir con el ordenamiento jurídico doméstico y el Derecho de la UE. En este sentido, aún sigue siendo precisa una correcta zonificación de las zonas despobladas de nuestro país con el fin de que aplicar coherente y homogéneamente las medidas tributarias y financieras sobre estas zonas, garantizando la igualdad.

En lo que respecta a los residuos, el avance de los tributos medioambientales es loable para conseguir reducir la generación de residuos no reutilizables ni reciclables. El futuro de las tasas de residuos (así como de las posibles prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario) suscita muchos interrogantes en el corto plazo. Antes de abril de 2025 todos los ayuntamientos deberán aprobar alguno de estos dos instrumentos (mayoritariamente será una tasa, al igual que sucede actualmente) que no sea deficitaria, que cubra una serie de servicios bastante amplios que van desde la recogida, pasando por el tratamiento del residuo y acabando en las campañas de concienciación, y que pivote sobre la generación efectiva de residuos.

Bibliografía

- ADAME MARTÍNEZ, F. D. (2015): “La compatibilidad de diversas medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas con el Derecho europeo”, en Patón García, G. (Dir.), *Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente*, CEF, Madrid.
- CALATAYUD PRATS, I. (2021): “Límites impuestos por el Derecho comunitario a los beneficios fiscales a la actividad empresarial por razones de despoblación”, *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 56.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2023): “La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables”, *Revista de Derecho Ambiental*, núm. 54.
- CASADO OLLERO, G. (1991): “Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español”, *Ars Iuris*, núm. 5, 1991.
- CASAS AGUDO, D. (2023): “Principales iniciativas frente a la despoblación desde el Derecho Financiero y Tributario: especial referencia a la oportunidad de las medidas de discriminación fiscal positiva y su problemática a la luz del Derecho comunitario” en Sánchez Galiana, J. A. (Dir.), *Estudios sobre las finanzas públicas ante la España despoblada*, Tirant lo Blanch, Valencia
- CASTILLO MURCIEGO, A. et al. (2019): “Incentivos fiscales y despoblación rural”, *Fundación de Estudios Rurales Anuario 2019*.
- DEFENSOR DEL PUEBLO (2019): *Informe anual 2018- Volumen II. Estudios y documentos de trabajo*.
- DÍAZ-LANCHAS, J. et al. (2022): “Despoblación y políticas de lugar”, *ESADE-Center for Economic Policy*.
- FEMP (2017): *Listado de medidas para luchar contra la despoblación*.

- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2023): “Aspectos medioambientales del nuevo impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables” en García Carretero, B. (Coord.), *II Jornadas sobre la Reforma Ambiental de las Haciendas Locales: “La reforma en el marco jurídico europeo, estatal y autonómico”*, *Documentos de Trabajo del IEF*, núm. 3.
- FUNDACIÓN ENT (2022): *Las tasas de residuos en España 2022*.
- GARCÍA CALVENTE, Y. y RUIZ GARIJO, M. (2014): “La necesidad de un Derecho Financiero Social como respuesta a la crisis financiera” en Adame Martínez, F. D. y Ramos Prieto, J. (Coords.): *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- GOERLICH, F. J. y MOLLÁ, S. (2021): “Desequilibrios demográficos en España: evolución histórica y situación actual”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 102.
- GOMAR SÁNCHEZ, J. I. (2022): “La tasa de residuos locales: observaciones y problemática”, *Tributos Locales*, núm. 159.
- GUERVÓS MAÍLLO, M.^a A. (2022): *Fiscalidad de las smart cities*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- IGLESIAS CARIDAD, M. (2023): “La despoblación y el envejecimiento desde la perspectiva del municipio: análisis de las políticas financieras” en Gil García, E. (Dir.), *La fiscalidad del envejecimiento*, Aranzadi, Cizur Menor.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2021): “Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales”, *Tributos Locales*, núm. 152.
- LAGO MONTERO, J. M. (2020): “El Derecho Financiero frente a la despoblación en el ámbito rural” en AAVV, *Rural renaissance: derecho y medio rural*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- LÓPEZ RAMON, F. (2021): “La lucha contra la despoblación rural” en AAVV, *Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación rural*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- LUCAS DURÁN, M. (2020): “Beneficios fiscales con requisitos territoriales, normativa tributaria autonómica y libre circulación de personas y capitales: reflexiones desde el Derecho de la UE, la Constitución española, el bloque de constitucionalidad”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 3.
- ORTÍZ CALLE, E. (2022): “El Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la co-incineración de residuos y la nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos” en AA.VV: *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- PABLOS MATEOS, F. (2021): “Hacia una tasa de residuos de carácter medioambiental” en Patón García, G. (Dir.), *Tendencias actuales en economía circular: instrumentos financieros y tributarios*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- PATÓN GARCÍA, G. (2022): *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la Ley 7/2022, de 8 de abril*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- RED DE ÁREAS ESCASAMENTE POBLADAS DEL SUR DE EUROPA (2019): *Una fiscalidad diferenciada para el progreso de los territorios despoblados en España*.
- RODRÍGUEZ PEÑA, N. L. (2020): “¿Es posible el establecimiento de un régimen tributario favorable para el medio rural en España?” en AAVV: *Rural renaissance: Derecho y medio rural*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- RUIZ ALMENDRAL, V. (2017): “Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea: consecuencias de un federalismo fiscal inacabado”, *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 64.

SEDEÑO LÓPEZ, F. J. (2022a): *Fiscalidad de la economía circular. Situación actual y propuestas de reforma*, Tirant lo Blanch, Valencia.

SEDEÑO LÓPEZ, F. J. (2022b): *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, Atelier, Barcelona.

SERRANO ANTÓN, F. (2023): “El pago por generación en la tasa municipal de gestión de residuos no domiciliarios como incentivo para la reducción, reutilización, recuperación y reciclaje de residuos” en García Carretero, B. (Coord.): II Jornadas sobre la Reforma Ambiental de las Haciendas Locales: “La reforma en el marco jurídico europeo, estatal y autonómico”, *Documentos de Trabajo del IEF*, núm. 3.

SOTO MOYA, M^a M. (2019): *Objetivos de Desarrollo Sostenible y economía circular*, Comares, Granada.

VAQUERA GARCÍA, A. (2021): “La utilización de instrumentos fiscales para conseguir los objetivos de la economía circular: aspectos generales” en Patón García, G. (Dir.), *Tendencias actuales en economía circular: instrumentos financieros y tributarios*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.

VAQUERA GARCÍA, A. (2022): “Las deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para hacer frente a la despoblación”, *Revista Jurídica de la Universidad de León*, núm. 10.

VARONA ALABERN, J. E. (2009): *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS CLIMÁTICOS EN EL ECUADOR DE LA AGENDA 2030 Y PROPUESTAS DE FUTURO*

CARMEN SALAZAR NAVARRO

Contratada predoctoral FPU

Área de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Málaga

1. Introducción. 2. Antecedentes. 2.1. Los primeros pasos hacia la protección del medio ambiente. 2.2. La transición de los ODM a los ODS. 3. Análisis tributario del cumplimiento de los ODS en el Ecuador de la agenda 2030. 3.1. El Informe de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. 3.2. La intervención del Derecho Financiero y Tributario en los ODS climáticos. 4. Perspectivas de futuro de la agenda 2030. 5. Notas conclusivas. Bibliografía.

RESUMEN: En el año 2000, las Naciones Unidas adoptaron la Declaración del Milenio, estableciendo 8 grandes objetivos que fueron renovados y ampliados en el año 2015 mediante la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. En ambas declaraciones, la protección del medio ambiente y la lucha contra el cambio climático siempre estuvieron presentes. Actualmente, nos situamos en el Ecuador de la Agenda 2030 y muchas de las metas, en materia de medio ambiente, están lejos de cumplirse. La pretensión de este trabajo es analizar la evolución de los ODS desde el Derecho Financiero y Tributario, que puede aportar soluciones, sobre todo desde la fiscalidad ambiental.

PALABRAS CLAVE: Objetivos de Desarrollo Sostenible, Agenda 2030, Cambio climático, Fiscalidad ambiental, Energía renovable.

ABSTRACT: In 2000, the United Nations adopted the Millennium Declaration, setting out 8 major goals that were renewed and expanded in 2015 through the 2030 Agenda for Sustainable Development. In both declarations, environmental protection and the fight against climate change were always present. Today, we are at the halfway point of the 2030 Agenda and many of the environmental goals are far from being met. The aim of this paper is to analyse the evolution of the SDGs from the perspective of financial and tax law, which can provide solutions, especially in terms of environmental taxation.

KEYWORDS: Sustainable Development Goals, 2030 Agenda, Climate change, Environmental taxation, Renewable energy.

* Esta contribución se enmarca en el proyecto de investigación “La protección de los derechos y garantías de los contribuyentes ante el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria” (PID20221366380B-I00) concedido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, cuyo IP es el Prof. Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo.

1. INTRODUCCIÓN

En septiembre del año 2000, los Estados miembros de las Naciones Unidas adoptaron la Declaración del Milenio¹, un documento sin precedentes que reflejaba el compromiso de alcanzar, antes del año 2015, una serie de metas ligadas a ocho objetivos generales, que pasarían a ser conocidos como los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM). Estos objetivos, que se relacionaban con materias tan acuciantes como la pobreza, la educación o la salud, también contemplaban el medio ambiente, reconociendo ya en aquel entonces la necesidad de incorporar los principios del desarrollo sostenible en las políticas y programas nacionales.

En relación con lo expuesto, cabe destacar que desde el Derecho Financiero y Tributario ha existido una importante labor en el ámbito medioambiental, que ha sido objeto de estudio desde hace décadas, con el fin de aportar soluciones, sobre todo desde la fiscalidad, para incentivar la protección del medio ambiente, así como la descarbonización. A pesar de ello, y de los avances producidos en algunos de los ODM, el esfuerzo resultó ser insuficiente para cumplir con las metas propuestas, por lo que en el año 2015 fue aprobada la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible², que renueva el compromiso adquirido en el año 2000, y prioriza, entre otros, los objetivos referidos a la sostenibilidad medioambiental.

Actualmente, nos encontramos a mitad del itinerario marcado por la Agenda 2030, siendo, por tanto, el momento idóneo para analizar el desempeño en los objetivos climáticos realizado hasta ahora, e identificar los principales retos a abordar en los próximos años. Desgraciadamente, el contexto del que partimos es complejo, y ello se ha visto reflejado en la negativa evolución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), que requieren de una mayor financiación si queremos lograr, entre otros, limitar el calentamiento global a 1,5°C por encima de los niveles preindustriales, tal y como se acordó de cara al año 2030.

Para obtener dicha financiación, se requiere del compromiso de los Estados y organizaciones internacionales, quienes tienen la llave para poner en marcha iniciativas a favor de proyectos que impulsen las fuentes de energía renovables y la eficiencia energética, que resultan la mejor opción para lograr las metas propuestas. Para ello, resulta fundamental la elaboración de un marco jurídico adecuado, así como el empleo de instrumentos que disuadan de las conductas más perjudiciales para el medio ambiente, y que garanticen la obtención de ingresos para destinarlos a la acción por el clima, características que pueden encontrarse en la imposición ambiental.

Por este motivo, la pretensión de este trabajo es realizar el análisis del cumplimiento de los ODS relacionados con el medio ambiente, desde la óptica del Derecho Financiero y Tributario, prestando especial atención a las propuestas de futuro.

¹ Vid. NACIONES UNIDAS (2000).

² Vid. ASAMBLEA GENERAL DE LAS NACIONES UNIDAS (2015).

2. ANTECEDENTES

2.1. Los primeros pasos hacia la protección del medio ambiente

Como hemos podido comprobar en la introducción, la acción por el clima y, en general, el medio ambiente, ocupan un papel destacado en los Objetivos de Desarrollo Sostenible, tanto en su consideración de manera individual, como de manera transversal al resto de objetivos. Sin embargo, esta especial atención a la cuestión medioambiental no ha existido siempre, es más, podemos afirmar que se trata de una materia que quedó relegada a un segundo plano durante décadas.

A comienzos del siglo XX existían otros problemas más acuciantes y el cambio climático aún no se había hecho tan evidente, aunque no por ello era demorable. Además, en una sociedad en la que aún estaban conformándose los derechos humanos que hoy defendemos, la conciencia medioambiental era muy reducida, y de hecho, actualmente continúa existiendo cierto escepticismo en torno al cambio climático y las medidas que se están adoptando frente al mismo.

Ante dicho panorama resultaba complejo que se produjese un cambio en la mentalidad de los Estados, pero cuando en los años 80 comenzaron a sentirse los efectos de la degradación ambiental provocados por la actividad humana, hubo una reacción por parte de la sociedad internacional, poniéndose en marcha diversas iniciativas para hacer frente a un problema desconocido (más bien, ignorado) hasta entonces³. Precisamente, gracias a estos primeros esfuerzos, sumados al resto de actuaciones en otras áreas como la pobreza, salud y educación, se establecieron los ODM, y posteriormente, los ODS.

Sin ánimo de extendernos, consideramos necesario realizar un breve recorrido por los hitos más destacables para la protección y conservación del medio ambiente, que nos servirá para comprender el origen de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, y su trascendencia histórica, ya que representan un consenso político a nivel internacional inimaginable hace apenas 50 años.

En primer lugar, cabe señalar que aunque en este trabajo abordemos la sostenibilidad ambiental como una materia autónoma, en realidad, su evolución ha estado ligada a la de otros objetivos como reducir la pobreza o lograr la enseñanza primaria universal, pues todos ellos son necesarios para el desarrollo, y así lo ha considerado Naciones Unidas⁴.

En este sentido, el desarrollo comenzó a ser una materia prioritaria para la ONU en los años 60, cuando declaró dicha década como el “Decenio de las Naciones Unidas para el Desarrollo”, estableciendo como objetivos para este periodo eliminar el analfabetismo, el hambre y la enfermedad, entre otros⁵. Posteriormente, se seguirían tres decenios más, cada uno de ellos dominado por los aspectos más urgentes del momento.

En lo que al medio ambiente se refiere, cabe destacar que la primera conferencia mundial que abordó esta cuestión fue celebrada en el año 1972, conocida como la Conferencia de las Nacio-

³ Vid. NACIONES UNIDAS (2010), pág. 19.

⁴ Cfr. JACKSON (2013), párrafo 3.

⁵ *Ibid.*, párrafo 5.

nes Unidas sobre el Medio Humano, pero el verdadero punto de partida lo marcaría el Informe Bruntland (1987)⁶, en el que se introduce por primera vez el concepto de desarrollo sostenible⁷. Tras esto, tendría lugar la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, celebrada en Río de Janeiro en 1992, que supuso el reconocimiento formal por la sociedad internacional de la conexión entre medio ambiente y desarrollo, como ya se puso de manifiesto en el Informe Brundtland⁸.

En el año 1997, se aprobaría el Protocolo de Kioto⁹, poniéndose en marcha la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC), que actualmente consta de 198 Partes (197 países y una organización de integración regional, la UE), y es el principal foro de Naciones Unidas en el que se negocia sobre cambio climático, con reuniones anuales denominadas Conferencias de las Partes o COP. Asimismo, comprometió a los países industrializados a limitar y reducir las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) de conformidad con las metas individuales acordadas, lo cual suponía un acuerdo sin precedentes.

Finalmente, en el año 2000 tuvo lugar la Cumbre del Milenio: la reunión más importante de jefes de estado y de gobierno, hasta ese momento, para establecer un nuevo plan de desarrollo que se adaptase a las necesidades del recién estrenado siglo XXI¹⁰. Esta cumbre concluyó con la adopción de la Declaración del Milenio, en la que se establecieron los ocho Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM).

2.2. La transición de los ODM a los ODS

Los ODM constituían un compromiso a alcanzar para el año 2015, y en lo referente al medio ambiente, establecían como objetivo: “Garantizar la sostenibilidad del medio ambiente”. Este objetivo incluía metas tales como la reducción de la pérdida de la diversidad biológica para el año 2010, y de la proporción de personas sin acceso sostenible al agua potable y a servicios básicos de saneamiento.

Aunque se hicieron importantes avances en el periodo hasta el año 2015, se observó que el progreso fue desigual en algunos objetivos respecto de otros, lo que, sumado a la labor que aún quedaba por delante, impulsó la renovación del compromiso adquirido anteriormente.

Así pues, en el año 2015 la Asamblea General de las Naciones Unidas adoptó la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, en la que se recogían 17 Objetivos con 169 metas propuestas para el año 2030. Algunos de estos objetivos guardan relación directa con el medio ambiente, como

⁶ Vid. NACIONES UNIDAS (1987).

⁷ Según este informe, puede considerarse como desarrollo sostenible “aquel que busca satisfacer las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades”.

⁸ Op. cit. NACIONES UNIDAS (2010), pág. 20.

⁹ Vid. NACIONES UNIDAS (1998).

¹⁰ Para más información, véase: <https://www.un.org/es/conferences/environment/newyork2000>. Fecha de última consulta: 10/12/2023.

es el Objetivo 7, consistente en garantizar el acceso a una energía asequible, segura, sostenible y moderna; o el Objetivo 13: adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos.

Paralelamente, se adoptaría el Acuerdo de París durante la COP21, con el objetivo de limitar el calentamiento global por debajo de 2°C, preferiblemente a 1,5°C, en comparación con los niveles preindustriales¹¹. El Acuerdo de París fue histórico, ya que por primera vez se adoptaba un acuerdo vinculante para todas las partes, que proponía un objetivo concreto, en sintonía con lo expuesto en la Agenda 2030.

Los acontecimientos expuestos nos permiten comprobar que la conciencia en torno al medio ambiente ha ido incrementándose con el paso de los años, tras un camino largo, aunque relativamente reciente, en el que aún queda mucho por recorrer.

3. ANÁLISIS FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LOS ODS EN EL ECUADOR DE LA AGENDA 2030

3.1. El Informe de los Objetivos de Desarrollo Sostenible

En el año 2023, nos encontramos a medio camino de la fecha límite marcada para cumplir los ambiciosos objetivos propuestos en la Agenda 2030. Por este motivo, desde las Naciones Unidas se ha publicado el *Informe de los Objetivos de Desarrollo Sostenible*, una edición especial en la que se ofrecen datos objetivos acerca del progreso en los ODS¹² con el fin de que puedan ser reforzados aquellos que hayan quedado atrás.

El informe, adelantamos, dista de ser positivo, y prueba de ello son las palabras del Secretario General de las Naciones Unidas, António Guterres, al inicio del mismo: “Si no actuamos ahora, la Agenda 2030 podría convertirse en el epitafio del mundo que podría haber sido”¹³.

Lo cierto es que se parte de un contexto complejo, marcado por la pandemia de COVID-19 y la triple crisis motivada por el cambio climático, la pérdida de biodiversidad y la contaminación. A ello se suma, por una parte, la invasión rusa de Ucrania, que ha provocado el aumento de los precios de los alimentos y de la energía, y por consiguiente, una crisis económica a escala mundial; y por otra parte, los recientes sucesos acontecidos en el seno de la Guerra entre Israel y Hamás.

Todo ello ha traído graves consecuencias para todos los ODS, que se traducen en una ralentización o incumplimiento de las metas previstas para esta fecha, por lo que será necesario un mayor esfuerzo para compensar las pérdidas, que las Naciones Unidas pretende focalizar en el Plan de Rescate para las Personas y el Planeta¹⁴.

¹¹ Vid. NACIONES UNIDAS (2015).

¹² Vid. NACIONES UNIDAS (2023).

¹³ *Ibid.*, pág. 2.

¹⁴ Vid. ASAMBLEA GENERAL DE LAS NACIONES UNIDAS Y CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL (2023).

En lo que respecta al cambio climático, el Informe indica que la concentración de CO₂ está alcanzando niveles desconocidos en los últimos 2 millones de años, y si todo continua como hasta ahora, en el año 2030 las fuentes de energía renovables apenas constituirán una pequeña parte de nuestra energía, 660 millones de personas seguirán careciendo de electricidad y 2.000 millones dependerán de combustibles y tecnologías contaminantes para cocinar¹⁵. Asimismo, el informe realiza un análisis pormenorizado sobre cada uno de los objetivos relacionados con el medio ambiente.

Por un lado, respecto del Objetivo 7, titulado “Energía asequible y no contaminante”, puede observarse que el uso de las energías renovables ha aumentado en el sector de la energía eléctrica, pero el progreso en los sectores de calefacción y transporte se ha visto muy limitado, por lo que es necesario llevar a cabo una labor legislativa que promueva el desarrollo de las fuentes de energía renovables en todos los sectores, así como la inversión pública y privada, especialmente en los países en desarrollo. Además, cabe señalar que la financiación pública internacional, que debiera destinarse al acceso a fuentes de energía renovables en dichos países, ha ido reduciéndose progresivamente desde el periodo anterior a la pandemia de COVID-19¹⁶.

Por otro lado, en lo referente al Objetivo 13, denominado “Acción por el clima”, extraemos que gracias al compromiso alcanzado por los Estados en el Acuerdo de París, se prevé una leve disminución de las emisiones de GEI para el año 2030 (0,3%), respecto a los niveles que existían en el año 2019. Sin embargo, esto será claramente insuficiente, pues el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC) estima que la reducción de emisiones debe ser del 43% para aspirar a limitar el calentamiento global a 1,5°C por encima de niveles preindustriales. De hecho, si las cifras continúan la tendencia que mantienen actualmente, lo más probable es que lleven al planeta a un potencial calentamiento de 2,5°C para finales de siglo, lo que sería insostenible¹⁷.

En cualquier caso, la principal dificultad a la hora de abordar ambos objetivos es la misma: la financiación. Para lograr la reducción del calentamiento global, se requiere de inversión en medidas de mitigación y adaptación, referidas a infraestructura, transporte y eficiencia energética. Actualmente, dicha inversión es insuficiente a pesar de haber logrado un aumento del 12% en las corrientes mundiales de financiación, respecto al periodo 2017-2018, pues los países desarrollados han incumplido la promesa de destinar 100.000 millones de dólares anuales en financiación para el clima durante el periodo 2020-2025¹⁸.

Así pues, el análisis efectuado es claro: nos encontramos lejos de las metas que deberíamos haber alcanzado para el año 2023, si en el año 2030 quieren cumplirse los ODS.

¹⁵ *Op. cit.* NACIONES UNIDAS (2023), pág. 4.

¹⁶ *Op. cit.* NACIONES UNIDAS (2023), pág. 26.

¹⁷ *Op. cit.* NACIONES UNIDAS (2023), pág. 38.

¹⁸ *Op. cit.* NACIONES UNIDAS (2023), pág. 39.

3.2. La intervención del Derecho Financiero y Tributario en los ODS climáticos

De la lectura del Informe de Naciones Unidas pueden inferirse los grandes problemas geopolíticos que se plantean actualmente en torno a los recursos energéticos –concretamente carbón, petróleo y gas natural– ya que, por un lado, las necesidades en el uso de los combustibles fósiles son cada vez mayores, y por otro lado, estos son cada vez más escasos, provocando grandes tensiones.

Asimismo, se observa que no todos los Estados comparten la misma ambición climática, de hecho, mientras que Europa y Norteamérica apuestan por la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero, las políticas de la mayoría de los países asiáticos van en sentido contrario, pues representan casi el 50% de la energía primaria responsable de estas emisiones¹⁹.

Ello ha traído como consecuencia un escenario de crisis energética sin precedentes, que afecta a las tres dimensiones del llamado Trilema Energético Mundial, un estudio que considera como elementos esenciales en la composición energética de cada país la seguridad energética, la equidad energética y la sostenibilidad medioambiental²⁰.

Sin duda, esta situación se ha agravado por las dificultades en la financiación de los objetivos climáticos. Como hemos podido comprobar, a lo largo del informe se pone de manifiesto el incumplimiento, por parte de los países desarrollados, de los objetivos de financiación propuestos, y es precisamente en este punto donde cobra relevancia el papel del Derecho Financiero y Tributario.

La descarbonización de nuestras economías y el impulso de las energías renovables sólo puede lograrse mediante una actuación coordinada de los Estados y organizaciones, que pueden adoptar las medidas adecuadas para promover estos objetivos y su financiación. Así, en lo que respecta al medio ambiente, generalmente se ha promovido el empleo del impuesto ambiental como el instrumento idóneo para lograr mejoras ambientales a un coste mínimo e incentivar el desarrollo de tecnologías limpias²¹, destinando su rendimiento, no a cubrir los gastos públicos generales, sino a fines extrafiscales relacionados con el cambio climático²².

No obstante, también pueden encontrarse soluciones desde la perspectiva del gasto público, que sin duda debería ir enfocado a proyectos de desarrollo e implantación de fuentes de energía renovables. Por ejemplo, en la Unión Europea se ha puesto en marcha el paquete de medidas *Fit for 55*, que contiene un conjunto de propuestas encaminadas a revisar y actualizar la legislación de la UE para lograr el cumplimiento de los objetivos climáticos que se han expuesto a lo largo de este trabajo y, entre ellas, se destacan el mecanismo de ajuste en frontera por carbono²³, la revi-

¹⁹ Cfr. OLIER ARENAS (2023).

²⁰ Estos elementos son analizados anualmente en un estudio que realiza el Consejo Mundial de la Energía, *vid.* CONSEJO MUNDIAL DE LA ENERGÍA (2022).

²¹ *Vid.* LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA (2022), pp. 211-212.

²² Cfr. VILLAR EZCURRA y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1999).

²³ *Vid.* PÉREZ BERNABÉU (2020).

sión de la Directiva 2003/96/CE, sobre imposición de los productos energéticos y de la electricidad, o el establecimiento de un marco regulador para el hidrógeno verde²⁴.

Adicionalmente, se ha alcanzado un acuerdo, en el marco del Consejo de Competitividad, Mercado Interior e Industria de la UE relativo al Reglamento sobre la Industria de Cero Emisiones Netas, con la pretensión de reforzar la competitividad de las tecnologías de cero emisiones netas fabricadas en la UE, dentro del Plan Industrial del Pacto Verde Europeo²⁵.

Pues bien, todas estas medidas no podrían ser llevadas a cabo sin la intervención del Estado, en su papel legislador, aunque también en colaboración con el sector privado, que debe asumir los ODS como eje de su propia actividad. En este contexto, el Derecho Financiero y Tributario es una disciplina que nos permite abordar muchas de las dificultades que se observan en el ecuador de la Agenda 2030, dándonos las herramientas adecuadas para obtener la financiación verde que se requiere. Lo expuesto debería ser tenido en cuenta durante la Cuarta Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, prevista para el año 2025, esperando que no sea demasiado tarde.

4. PERSPECTIVAS DE FUTURO DE LA AGENDA 2030

En el ecuador de la Agenda 2030, la visión del futuro se plantea muy negativa, pues la sinopsis que nos muestra el Informe de las Naciones Unidas pone de manifiesto el atraso en el cumplimiento de muchas de las metas planteadas. No obstante, aún quedan por delante cerca de 7 años para poder revertir la situación, pero para ello es necesario actuar ya.

Por este motivo, el 18 y 19 de septiembre de este año tuvo lugar la Cumbre de los ODS en Nueva York, que concluyó con una Declaración política²⁶, en la que se establece un compromiso de impulso de los ODS, y se realiza una llamada a la comunidad internacional para que coopere actuando en esta línea. Asimismo, se han puesto en marcha distintas acciones transformadoras como el establecimiento de pactos energéticos para acelerar la consecución del Objetivo 7 aumentando los compromisos de inversión²⁷. Estos pactos son de carácter voluntario con objetivos y plazos concretos, y pondrían en contacto a muy diversas partes, como gobiernos, organizaciones intergubernamentales, el sector privado e incluso el mundo académico. De hecho, esta iniciativa se lleva practicando desde el año 2021, y ha logrado reunir importes superiores a los 600.000 millones de dólares.

La siguiente cita relevante, tras la Cumbre de los ODS, está teniendo lugar a la fecha en que se está elaborando este trabajo de investigación, y se trata de la Conferencia de las Partes de la CMNUCC, también conocida como COP28, celebrada en Dubái entre los días 30 de noviembre y 12 de diciembre. Esta es la cita por excelencia para negociar todo lo relativo a medio ambiente

²⁴ Vid. CONSEJO EUROPEO (2022).

²⁵ Vid. GOBIERNO DE ESPAÑA (2023).

²⁶ Vid. ASAMBLEA GENERAL DE LAS NACIONES UNIDAS (2023).

²⁷ Vid. UN-ENERGY (2023), pág. 3.

en el plano internacional y, aunque aún no ha concluido, ya se conocen algunos de los acuerdos alcanzados.

En primer lugar, ya se ha debatido sobre el Fondo de Pérdidas y Daños, que fue creado en la COP27 con el objetivo de ayudar a los países en desarrollo a hacer frente a los perjuicios resultantes del cambio climático. Este fondo, que había permanecido paralizado desde entonces, por fin se dotará de recursos por países como Emiratos Árabes Unidos o Alemania, que destinarán cada uno 100 millones de dólares, además de Gran Bretaña, Estados Unidos o Japón²⁸.

Ahora bien, sin duda el principal objetivo en esta COP era alcanzar un acuerdo sobre la reducción de las emisiones de GEI, lo que afectaría a la industria del carbón, petróleo y gas, provocando que este sea el objetivo más conflictivo. Además, si se pretende realizar esta transición, deberán potenciarse otras opciones como el hidrógeno verde, las tecnologías de captura y almacenamiento de carbono, e incluso la energía nuclear, requiriendo todo ello de una inversión que se estima en 2,4 billones de dólares anuales para 2030 en países en desarrollo²⁹.

Pues bien, parece que el borrador del acuerdo (pues aún no es definitivo) ha estado marcado por el debate *phase out or phase down of fossil fuels* (eliminación o reducción progresiva de los combustibles fósiles). Así pues, si bien el acuerdo deseable pasaba por consensuar la eliminación progresiva de los combustibles fósiles, finalmente no ha sido posible debido a la injerencia de los países productores de petróleo, que únicamente están dispuestos a una reducción progresiva. No obstante, el carbón sí será reducido rápidamente, limitándose los permisos de extracción y generación de energía nueva³⁰.

Por tanto, en el momento presente, en el que se está finalizando la COP28 y realizándose el primer Balance Mundial del Acuerdo de París, consideramos que existe una gran incertidumbre en lo que al futuro de la Agenda 2030 respecta. Si bien es cierto que se han producido avances, aún queda mucho camino por delante, y como hemos podido comprobar, a menudo, los intereses económicos resultan ser incompatibles con la preservación de los ecosistemas y la biodiversidad³¹.

No obstante, puede concluirse que las decisiones que se adopten en la COP28, y en próximos encuentros internacionales como la Cumbre del Futuro en el año 2024, serán determinantes para el progreso (o la involución) en los ODS, y el tiempo corre en nuestra contra.

²⁸ Vid. NOTICIAS ONU (2023).

²⁹ Vid. SALAZAR RODRÍGUEZ y GARCÍA SARDINA (2023).

³⁰ Vid. ABNETT y WITHERS (2023).

Para más información, véase: https://www.elconfidencial.com/medioambiente/clima/2023-12-11/cumbre-clima-dubai-cop28-onu-fosiles_3790681/.

³¹ Vid. VOGEL, J. y HICKEL, J. (2023). En dicho estudio se muestra que las reducciones de emisiones realizadas por los países más avanzados son muy insuficientes si se quiere llegar al objetivo marcado para el 2030.

5. NOTAS CONCLUSIVAS

En la fecha en que nos encontramos escribiendo estas líneas (10 de diciembre de 2023), se celebra el 75° aniversario de la *Declaración Universal de los Derechos Humanos* (DUDH)³²: el primer documento legal que estableció la protección universal de los derechos humanos fundamentales. La DUDH es, por supuesto, el eje rector del tema que nos ocupa, pues constituye la razón de ser de los ODS. A pesar de que en la DUDH no existe ningún artículo referido expresamente al medio ambiente, cabe destacar que, el 28 de julio de 2022, la Asamblea General de las Naciones Unidas reconoció el derecho a un medio ambiente limpio, saludable y sostenible como un derecho humano, exhortando a los Estados y organizaciones internacionales a su tutela³³.

Esta decisión, que toma como base los *Principios marco sobre los Derechos Humanos y el Medio Ambiente*³⁴, sitúa a los Estados como garantes del derecho a un medio ambiente adecuado, por lo que su intervención resulta fundamental en la lucha contra el cambio climático. Como hemos expuesto a lo largo de este trabajo, corresponde a Estados y organizaciones establecer marcos jurídicos internacionales que faciliten la cooperación, desarrollar la normativa específica en materia ambiental, y adoptar medidas tendentes a obtener la financiación para el desarrollo sostenible, la descarbonización y la transición justa.

Así las cosas, en el ecuador de la Agenda 2030 nos encontramos atravesando un periodo convulso, en el que se esperaba un mayor progreso del que se ha conseguido, así como un mayor consenso en el plano internacional. En cambio, aún se está negociando sobre el futuro de los combustibles fósiles, y se continúan adoptando políticas en materia energética contradictorias.

A la vista de lo expuesto, concluimos que ningún país puede permitirse el fracaso de la Agenda 2030, y que los objetivos que en ella se reflejan son transversales, por lo que el avance en los ODS climáticos influirá en el resto. Para ello, debería apostarse por las fuentes de energía renovables, en especial, el hidrógeno verde, para progresivamente abandonar los combustibles fósiles, ya que es difícil pensar en una eliminación radical de los mismos, al menos por el momento. En este contexto, el Derecho Financiero y Tributario es una disciplina que nos permite abordar muchas de estas cuestiones, ya que a través de la fiscalidad medioambiental, en combinación con otras opciones, se podría lograr la movilización de los ingentes fondos necesarios para financiar la acción por el clima.

³² Vid. ASAMBLEA GENERAL DE LAS NACIONES UNIDAS (1948).

³³ Vid. ASAMBLEA GENERAL DE LAS NACIONES UNIDAS (2022).

³⁴ Vid. NACIONES UNIDAS (2018).

Bibliografía

- ABNETT, K. y WITHERS, A. (2023): “COP28: will there be an agreement to phase out fossil fuels?”, Thomson Reuters. Puede verse disponible online en: <https://www.reuters.com/world/world-divided-cop28-over-whether-end-fossil-fuel-era-2023-12-06/>. Fecha de última consulta: 11/12/2023.
- ANTÓN ANTÓN, A. y VILLAR EZCURRA, M. (2014): “Inherent logic of EU energy taxes: toward a balance between market protection and environment protection”, en Kreiser, L., Lee, S., Ueta, K., et al. (Eds.): *Environmental Taxation and Green Fiscal Reform. Theory and impact*. Edward Elgar Publishing, Northampton, Massachusetts (USA).
- ASAMBLEA GENERAL DE LAS NACIONES UNIDAS (1948): *Declaración Universal de Derechos Humanos*, 217 A (III).
- ASAMBLEA GENERAL DE LAS NACIONES UNIDAS (2015): *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*, A/RES/70/1.
- ASAMBLEA GENERAL DE LAS NACIONES UNIDAS (2022): *El derecho humano a un medio ambiente limpio, saludable y sostenible*, A/76/L. 75.
- ASAMBLEA GENERAL DE LAS NACIONES UNIDAS (2023): *Declaración política que se aprobará en el foro político de alto nivel sobre el desarrollo sostenible (FPAN) bajo los auspicios de la Asamblea General en septiembre de 2023*, A/HLPF/2023/L.1.
- ASAMBLEA GENERAL DE LAS NACIONES UNIDAS Y CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL (2023): *Progreso hacia los Objetivos de Desarrollo Sostenible: hacia un plan de rescate para las personas y el planeta*, A/78/80 E/2023/64.
- COMISIÓN MUNDIAL SOBRE EL MEDIO AMBIENTE Y EL DESARROLLO (1987): *Nuestro futuro común*, ONU.
- CONSEJO EUROPEO (2022): *¿Qué incluye el paquete de medidas «Objetivo 55?»*. Puede verse disponible online en: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/green-deal/fit-for-55-the-eu-plan-for-a-green-transition/#package>. Fecha último acceso: 10/12/2023.
- CONSEJO MUNDIAL DE LA ENERGÍA (2022): *Índice Mundial del Trilema Energético*, Consejo Mundial de la Energía. Puede verse disponible online en: <https://www.worldenergy.org/publications/entry/world-energy-issues-monitor-2022>. Fecha de última consulta: 11/12/2023.
- GOBIERNO DE ESPAÑA (2023): *El Consejo Europeo de Competitividad aprueba bajo la presidencia española el reglamento sobre la Industria de Cero Emisiones Netas*. Puede verse disponible online en: <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/industria-turismo/Paginas/2023/071223-aprobado-reglamento-cero-emisiones.aspx?gfe=1>. Fecha de última consulta: 10/12/2023.
- JACKSON (2013): “Antecedentes de los objetivos de desarrollo del Milenio: Cuatro decenios de lucha en pro del desarrollo en las Naciones Unidas”, *Crónica ONU*.
- MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., et al. (2022): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, 33ª Ed., Madrid.
- NACIONES UNIDAS (1998): *Protocolo de Kioto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático*, FCCC/INFORMAL/83.
- NACIONES UNIDAS (2000): *Declaración del Milenio*, A/RES/55/2.

NACIONES UNIDAS (2010): *Objetivos de Desarrollo del Milenio. Avances en la sostenibilidad ambiental del desarrollo en América Latina y el Caribe*, ONU. Puede verse disponible online en: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/2935-objetivos-desarrollo-milenio-avances-la-sostenibilidad-ambiental-desarrollo>. Fecha de última consulta: 10/12/2023.

NACIONES UNIDAS (2015): *Acuerdo de París*, ONU.

NACIONES UNIDAS (2018): *Principios marco sobre los derechos humanos y el medio ambiente*, ONU.

NACIONES UNIDAS (2023). *Informe de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Edición Especial*. Editorial Naciones Unidas. Puede verse disponible online en: <https://unstats.un.org/sdgs/report/2023/>. Fecha de última consulta: 21/11/2023.

NOTICIAS ONU (2023): “La COP28 se inaugura con un importante logro: ya hay un acuerdo sobre el fondo de pérdidas y daños”, ONU. Puede verse disponible online en: <https://news.un.org/es/story/2023/11/1526067>. Fecha de última consulta: 11/12/2023.

OLIER ARENAS, E. (2023): “Geopolitics and energy”, *ICE, Revista de Economía*, núm. 932/2023: Hacia una economía descarbonizada: transición energética en la Unión Europea, pp. 15-34.

PÉREZ BERNABÉU, B. (2020): “El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica” en García-Herrera Blanco, C. (directora): *Documentos de Trabajo núm. 6/2020*, VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La fiscalidad en el marco de la transición ecológica”, Instituto de Estudios Fiscales.

SALAZAR RODRÍGUEZ, M. y GARCÍA SARDINA, G. (2023): “Qué esperar de la COP28”, *KPMG Tendencias*. Puede verse online disponible en: <https://www.tendencias.kpmg.es/2023/11/que-esperar-cop28/>. Fecha de última consulta: 11/12/2023.

UN-ENERGY (2023): *Energy Compacts. Scaling up ambition to deliver on SDG7*. Puede verse disponible en: https://hlpf.un.org/sites/default/files/2023-09/Energy%20Compacts%20Brochure_1.pdf?_gl=1*7qfs16*_ga*NjQyNzc4MDUxLjE2OTg1MTM5NjU.*_ga_TK9BQL5X7Z*MTcwMjMwNjY5Mi4yNC4xLjE3MDIzMDk2MDcuMC4wLjA. Fecha de última consulta: 11/12/2023.

VILLAR EZCURRA, M. y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1999): “Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español”, *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núms. 197- 198, pp. 55-58.

VOGEL, J. y HICKEL, J. (2023): “Is green growth happening? An empirical analysis of achieved versus Paris-compliant CO2–GDP decoupling in high-income countries”, *The Lancet Planetary Health*, 7(9), e759-e769. Puede verse disponible online en: [https://www.thelancet.com/journals/lanplh/article/PIIS2542-5196\(23\)00174-2/fulltext#seccectitle180](https://www.thelancet.com/journals/lanplh/article/PIIS2542-5196(23)00174-2/fulltext#seccectitle180). Fecha última consulta: 30/11/2023.

CAPÍTULO 4

ASPECTOS CRÍTICOS DE LA FISCALIDAD DEL AUTOCONSUMO DOMÉSTICO

JAIME VENTURA ESCACENA

Doctor Derecho Financiero

Profesor Asociado Universidad de Sevilla

1. Introducción. 1.1. Modalidades de autoconsumo. 1.2. Cuestiones fiscales derivadas de la tipología de Autoconsumo. 2. Incentivos fiscales al autoconsumo y tributación de otros incentivos. 2.1. Fiscalidad de las subvenciones. 2.2. Deducciones IRPF. 2.3. Incentivos fiscales en el ámbito de las Haciendas Locales. 3. Conclusión. Bibliografía.

RESUMEN: El trabajo recoge los aspectos esenciales de la tributación del autoconsumo doméstico, delimitando sus obligaciones fiscales. Analiza especialmente su carácter como actividad económica o no, en función de la naturaleza física y administrativa y las consecuencias. Igualmente, analiza las implicaciones fiscales de los incentivos y aquellos incentivos de naturaleza fiscal que se han implementado. Se trata de una cuestión que no ha sido tratada de forma sistemática.

PALABRAS CLAVE: autoconsumo energético; energía renovable; incentivos; delimitación concepto actividad económica; bienes afectos.

ABSTRACT: The work addresses the essential aspects of domestic self-consumption taxation, delineating its fiscal obligations. It particularly analyzes its nature as an economic activity or not, based on physical and administrative characteristics and their consequences. Likewise, it examines the tax implications of incentives and those fiscal incentives that have been implemented. This is a matter that has not been systematically addressed.

KEYWORDS: energy self-consumption; renewable energy; incentives; delineation of the concept of economic activity; affected assets.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años se está viviendo una auténtica revolución energética. Se está produciendo una sustitución paulatina de las fuentes de energía tradicionales por renovables, en especial las eólicas y solar. A ellos han ayudado tanto causas económicas, reducción de costes, como tecnológicas, aumentos de la eficiencia, políticas, necesidad de asegurar la independencia energética e incluso ideológicas, por compromiso con el medio ambiente.

A fecha de hoy, ya la mayoría de la potencia instalada en España es renovable¹, pero si hay una faceta donde el incremento ha sido exponencial es en el autoconsumo solar fotovoltaico. Aquí se

¹ No hay datos oficiales pero según datos del Comité de Agentes de Mercado, a noviembre de 2023, ya el 52% de la energía eléctrica consumida en España es renovable. UNEF *Nota informativa sobre reunión Comité Agentes de Mercado. Madrid, 21 de noviembre 2023.*

ha vivido una auténtica explosión, hasta el punto de que en un año se ha instalado más de un 3% del total de la potencia acumulada del país y más del 10% de la nueva potencia instalada². Además, esta actividad se está fomentando, incluso con medidas fiscales, por las innegables ventajas de todo orden que comporta.

En el ámbito que nos ocupa, el de la fiscalidad, existen diversas cuestiones que pueden resultar interesantes. En especial, en el ámbito del autoconsumo doméstico, entendiendo por tal aquel que se implanta en los inmuebles que hacen función de residencia habitual o no por personas físicas.

Podemos distinguir dos ámbitos de investigación preferente. En primer lugar, si pese a que se trate de una inversión doméstica, no empresarial, obliga a realizar declaraciones censales u obligaciones formales empresariales. Es decir, si, en especial cuando se venden excedentes o se netean con la distribuidora estamos ante una actividad empresarial a efectos de las leyes de renta e IVA. Y en tal caso, qué régimen y posible trascendencia en caso de que el titular fuera ya empresario de otra actividad con algún régimen especial. Relacionado con este punto, las obligaciones en el ámbito de los tributos locales, IAE, y en los especiales, el Impuesto sobre la Electricidad.

El segundo ámbito de investigación sería el de los incentivos fiscales a estas actividades, así como el tratamiento fiscal de otros incentivos que pudiera haber, pues no podemos olvidar que esta actividad es de actuación preferente para las administraciones públicas. Esta parte del trabajo nos llevará a examinar aspectos de los tributos locales (IBI) y del IRPF, con la peculiaridad además, de la pluralidad de regímenes autonómicos establecidos al respecto.

Entendemos que el tema es interesante tanto por la extensión de la materia a multitud de casos, centenares de miles de familias anualmente, como por las cuestiones doctrinales que se plantean en relación a la delimitación del ámbito de la actividad económica.

A los efectos de poder analizar las distintas cuestiones analizaremos los aspectos administrativos y mercantiles precisos, por lo que deberemos exponer algunas cuestiones regulatorias y contractuales imprescindibles para el análisis.

Por instalación de autoconsumo renovable, entendemos aquella instalación de generación de energía, normalmente solar o minieólica, que se instala con la pretensión de subvenir parte, o la totalidad, de las necesidades de energía eléctrica de una residencia.

1.1. Modalidades de autoconsumo

Resulta necesario exponer las distintas formas de autoconsumo reguladas por la normativa específica para poder centrar la cuestión.

² En 2022 se instalaron más de 4,6 GW de potencia solar fotovoltaica, y de ellos más de 2,5 son de autoconsumo. *Informe Anual, Unión Española Fotovoltaica.*

Básicamente, y en relación al autoconsumo doméstico, resulta aplicable el régimen administrativo contenido en el *Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica*.

Las modalidades de autoconsumo son variadas, pero dado que el objeto de esta ponencia es el autoconsumo doméstico y renovable vamos a excluir de nuestro estudio las instalaciones superiores a 100 KW o aquellas que no se alimenten de fuentes renovables.

En esencia, podemos distinguir tres situaciones, que a efectos fiscales y administrativos preconfiguran situaciones de partida distintas a los efectos que nos interesan:

- Autoconsumo sin excedentes: se trataría de aquellas instalaciones que no vierten excedentes a la red. Se trataría de instalaciones, bien no conectadas a la red, bien con algún limitador que impide que salga energía de la instalación doméstica a la red general. En similar situación se encontraría aquellas personas que tienen asociada a la instalación de generación una batería en la que almacenan los excedentes no consumidos.
- Autoconsumo con excedentes y compensación: en este caso se trata de instalaciones donde la energía que no es consumida por la unidad residencial es vertida a la red y posteriormente compensada por la comercializadora. Es decir, que se produce una especie de *neteo* entre la energía vertida a la red por no ser consumida y la que se consume posteriormente. Comercialmente este servicio se suele ofertar como *batería virtual*. La explicación es que en realidad funciona como si de una batería se tratase, aunque físicamente no exista. En la práctica es muy frecuente que la instalación generadora tenga una producción que no sea agotada en su totalidad y en todo momento por su titular. Es muy posible, pese a los avances domóticos, que aunque se intente maximizar el consumo durante la generación propia, especialmente en el caso de energía solar que es muy previsible, no se consiga plenamente. Más aun, por cuestión de economía de escalas, la solución para evitar esos excedentes pasaría por establecer instalaciones cuya potencia máxima fuera inferior al consumo mínimo habitual lo que daría lugar a instalaciones demasiado pequeñas. Además, de que en todo caso, resulta imposible sin acudir a baterías, tener energía a todas las horas en que se precisa el consumo. Como solución se arbitran estos excedentes compensables, que suponen que la empresa eléctrica, nos reconozca esa energía vertida y nos descuente parte de ese valor de la energía que consumimos cuando la instalación no produce.
- Autoconsumo con excedentes y sin compensación: finalmente el último caso es el de instalaciones conectadas a red, que vierten a la misma sus excedentes pero sin tener ningún acuerdo de compensación con la compañía suministradora. En este caso, nos encontramos con un titular que consume parte de lo producido y el resto lo vende a mercado percibiendo ingresos por ello.

Es importante aclarar que cualquiera de los sistemas resulta incompatible con los otros, incluso los dos que contemplen la entrega de excedentes. Si se opta por la venta ya no cabe compensación y viceversa.

La regulación administrativa, diferencias y requisitos técnicos se regulan en los artículos 5 al 15 del RD 244/2019. Como advertimos al comienzo de esta exposición, solo vamos a tocar aquellos aspectos de la regulación que inciden en el tratamiento fiscal. Y a estos efectos resultan especialmente significativos los artículos 13 a 15 que regulan la gestión, compensación, liquidación y facturación de los excedentes,

1.2. Cuestiones fiscales derivadas de la tipología de autoconsumo

En primer lugar, la regulación de las plantas sin excedentes, no plantea ninguna problemática. Desde el punto de vista económico estamos ante una unidad familiar que ha adquirido una instalación para generar su propia energía en todo o en parte. La generación es consumida y la única cuestión que podría suscitarse, lo sería en relación al Impuesto Especial sobre la Electricidad, pero la normativa aclara que las instalaciones de autoconsumo sin excedentes a efectos de este impuesto no se consideran instalaciones y por tanto no les aplica³. Tiene lógica en cuanto que en ningún caso la producción va a llegar a la red.

Respecto a los excedentes, se plantea una cuestión de concepto. Estamos antes particulares que han adquirido una instalación para reducir en la medida de lo posible su consumo de energía de la red pero que, o bien producen más en términos absolutos, o, lo que será más frecuente, no necesariamente producen mucho más de lo consumido pero consecuencia de la no coincidencia absoluta de sus curvas de producción horaria de generación y consumo, alternan momentos de excedentes con momentos de déficits.

Desde un punto de vista conceptual parece evidente que nos encontramos ante un consumidor, pero desde un punto de vista económico, podría también aducirse que nos encontramos ante una unidad que, aunque mayoritariamente en la generalidad de los casos, consume su producción, parte de la misma la destina al mercado. Es decir, podríamos entender que nos encontramos ante una actividad económica a efectos de IRPF o IVA. Efectivamente, nos vamos a encontrar ante la explotación continuada de un bien, que va a generar ingresos para su titular, y en otras ocasiones esto es suficiente para que a efectos del IVA se considere empresario. Por otro lado, la explotación, aun marginal, de un bien a efectos del IRPF también se considera actividad económica sin preconfigurar un límite mínimo de facturación o infraestructura salvo contados casos. Por tanto, a priori no podríamos descartar que estos casos obligaran al titular a su alta como empresarios a efectos fiscales, en alguno de los impuestos o en todos.

Por todo ello, debemos observar la regulación administrativa y las consecuencias de la misma.

La regulación de la opción de autoconsumo sin excedentes es bien sencilla, no se vierte la energía y por tanto a todos los efectos no tiene trascendencia tributaria a estos efectos. Tampoco a efectos del Impuesto Especial sobre la Electricidad.

³ Artículo 93 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, que establece la no sujeción de las instalaciones de autoconsumo menores a 100 kW.

El problema se plantea en el caso de los excedentes. En este caso, recordamos, la planta vierte energía a la red, que es compensada, o bien remunerada.

Desde un punto de vista fáctico, no hay diferencia entre los excedentes acogidos a compensación simplificada o con excedentes simplemente. En ambos casos, la energía que no sea consumida por el titular es vertida a la red. La diferencia es el régimen jurídico, que deriva de una serie de diferencias y límites y que, vamos a ver, es crítico a efectos de las consecuencias fiscales en los impuestos que nos ocupan.

En el caso de los excedentes con compensación simplificada el artículo 14 especialmente, establece una serie de reglas y funcionamiento. Así, dispone que estos consumidores entregarán la energía que será valorada según la hora de entrega y recibirán igualmente la energía de la red que precisen al precio horario, distinguiendo según el tipo de suministro⁴. Además, dispone que en ningún caso podrá tener el consumidor un saldo a favor que sea satisfecho, literalmente dispone que *en ningún caso, el valor económico de la energía horaria excedentaria podrá ser superior al valor económico de la energía horaria consumida de la red en el periodo de facturación, el cual no podrá ser superior a un mes*.⁵ En la práctica comercial, pueden existir saldos positivos que las partes pueden acordar compensar en periodos posteriores, es lo que se llama comercialmente *batería virtual*.

La consecuencia de estas normas es que la facturación del autoconsumo se hará por el saldo neto. Es decir, que la comercializadora va a facturar al cliente el saldo neto descontando la producción aportada. De forma, que la única factura existente es de la comercializadora al cliente por el saldo neto⁶. Y aclara la norma que sobre ese saldo neto es sobre el que aplican los impuestos, peajes y demás tasas.

⁴ Apartado 3 del artículo 14:

“3. El mecanismo de compensación simplificada consistirá en un saldo en términos económicos de la energía consumida en el periodo de facturación con las siguientes características:

i. En el caso de que se disponga de un contrato de suministro con una comercializadora libre:

- a. La energía horaria consumida de la red será valorada al precio horario acordado entre las partes.
- b. La energía horaria excedentaria, será valorada al precio horario acordado entre las partes.

ii. En el caso de que se disponga de un contrato de suministro al precio voluntario para el pequeño consumidor con una comercializadora de referencia:

- a. La energía horaria consumida de la red será valorada al coste horario de energía del precio voluntario para el pequeño consumidor en cada hora, TCUh, definido en el artículo 7 del Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo.
- b. La energía horaria excedentaria, será valorada al precio medio horario, Pmh; obtenido a partir de los resultados del mercado diario e intradiario en la hora h, menos el coste de los desvíos CDSVh, definidos en los artículos 10 y 11 respectivamente del Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo”.

⁵ Apartado final del artículo 14.3.

⁶ 6. En aquellos casos de consumidores que se acojan al mecanismo de compensación simplificada y sean suministrados por un comercializador de referencia, este deberá realizar la facturación de acuerdo con los siguientes términos:

- i. Deberá efectuar la facturación en los términos previstos en el Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo.
- ii. Sobre las cantidades a facturar antes de impuestos, deberá descontarse el término de la energía horaria excedentaria, valorada de acuerdo con lo previsto en el apartado 2.ii.b del presente artículo. De acuerdo con lo previsto en di-

Por tanto, el consumidor-generator, acogido al régimen de compensación simplificada no habrá de presentar declaración censal alguna, ni presentar declaraciones de IVA o IRPF. Es decir, que aunque materialmente esté efectuando entregas de bienes a mercado, la regulación administrativa impide considerarlos empresarios y ello aunque fueran empresarios a otros efectos e incluso aunque fueran personas jurídicas.

En relación al Impuesto sobre la electricidad, estará exento porque así lo dispone el artículo 94.9 de Ley reguladora, que expresamente establece que las cantidades entregadas para su compensación se encuentran exentas.

La solución es completamente contraria a la adoptada en el régimen de excedentes sin compensación, regulado en el artículo 15 del mismo decreto. En este caso, existen dos flujos de operaciones.

Por un lado, el consumidor-generator, va a adquirir la energía a mercado que necesita, tanto para los servicios auxiliares como para su propio consumo. Por otro va a vender la energía al mercado percibiendo los ingresos que correspondan, sin límite en este caso, por lo que si podría obtener ingresos.

Por eso, estos titulares tendrán todas las obligaciones propias de un empresario, con alta censal y las obligaciones correspondientes en IRPF, IVA y el Impuesto sobre la Electricidad.

A este respecto, el Impuesto sobre la Electricidad, determina la no sujeción, o en su caso, la exención para las unidades que sean consumidas, en régimen de autoconsumo. No así, la que se entregue, que en principio se encuentra sujeta, aunque en algún caso se hayan establecido exenciones temporales.

En relación al IRPF, el principal problema que se va a dar es que estamos ante un bien parcialmente afecto a una actividad económica, pero que en gran medida se dedica al autoconsumo. Por tanto, habrá que adoptar las soluciones que correspondan. Parece que la idea más sencilla, es afectar la totalidad de los bienes y darse como ingreso el valor de la energía autoconsumida.

En relación al IVA, nos encontramos con el mismo problema de autoconsumo si bien resulta más sencilla su aplicación, por la propia regulación del impuesto.

Problema común a ambos impuestos, la compatibilidad de esta actividad con otros regímenes que pudieran tener los titulares. Es decir, si el titular de la instalación, además tiene otra actividad económica, puede darse el caso que esa otra se encuentre en un régimen simplificado in-

cho apartado, la cuantía a descontar será tal que en ningún caso el valor económico de la energía horaria excedentaria podrá ser superior al valor económico de horaria consumida de la red en el periodo de facturación.

- iii. A los consumidores vulnerables acogidos al bono social, a la diferencia entre las dos cantidades anteriores se le aplicará lo previsto en el artículo 6.3 del Real Decreto 897/2017, de 6 de octubre, por el que se regula la figura del consumidor vulnerable, el bono social y otras medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica.
- iv. Una vez obtenida la cuantía final, se le aplicarán los correspondientes impuestos.

compatible con el régimen general del IVA o los sistemas de estimación directa, aplicables a la actividad de generación eléctrica aplicable⁷.

2. INCENTIVOS FISCALES AL AUTOCONSUMO Y TRIBUTACIÓN DE OTROS INCENTIVOS

Por parte de las administraciones públicas se ha considerado que el autoconsumo debe ser incentivado, en su totalidad o en algunas de las modalidades, por la innegables ventajas económicas, sociales y medioambientales que genera en nuestra sociedad.

Podemos distinguir dos tipos de incentivos. Por un lado, las ayudas directas a la inversión, mediante subvenciones a la realización de ciertas actividades. Normalmente, la instalación de autoconsumo en algunas modalidades o zonas. En este caso, vamos a estudiar la implicación que tiene en la tributación estas ayudas, si se declaran y cómo.

La otra vía de actuación es mediante las bonificaciones y deducciones en los distintos impuestos. Aquí vamos a distinguir los beneficios fiscales en el IRPF por un lado, y los que se aplican en la tributación gestionada por la administración local por otro.

2.1. Fiscalidad de las subvenciones

La actividad de autoconsumo, y en general la eficiencia energética, han sido fuertemente incentivadas mediante subvenciones prácticamente en todos los niveles administrativos imaginables. Estas ayudas están encaminadas normalmente a contribuir a que la inversión sea más atractiva, en especial cuando se implantan sistemas poco rentables o se instalan en zonas de baja radiación o elevado coste por cuestiones técnicas.

Pues bien, estas subvenciones tienen trascendencia tributaria, tanto en IVA como en IRPF.

En el caso del IVA, la consecuencia es que se aplica la prorrata sobre el IVA soportado en la instalación, de forma que no será deducible en ningún caso el IVA soportado en la parte financiada. Ciertamente, esta norma solo aplicará, y parcialmente, a los autoconsumos con excedentes no acogidos al sistema de compensación simplificada.

En cuanto al IRPF, pese a algún intento para conseguir que resultaran exentas, no hay dudas de que se someten a tributación. En concreto, son ganancias patrimoniales de la parte general, que se imputan en su totalidad en el momento de su percepción. Ello va a motivar que, teniendo en cuenta que las inversiones suelen ser elevadas al ser costosos los equipos, en muchos casos la eficiencia de la subvención se vea seriamente mermada por la carga fiscal que van a soportar.

⁷ Sería por ejemplo el caso de un taxista acogido a Estimación objetiva en IRPF y simplificado en IVA. Si no se acogiera al sistema de compensación simplificada deberá abandonar estos sistemas, pues la generación de electricidad no contempla esos regímenes.

2.2. Deducciones IRPF

En el ámbito del IRPF se han establecido deducciones en cuota por la inversión en instalaciones de autoconsumo. Las deducciones se han establecido a nivel estatal y también por la mayoría de las Comunidades Autónomas. En líneas generales las deducciones no han contemplado específicamente el autoconsumo, aunque resulta perfectamente aplicable, sino que se enmarcan dentro de ayudas tendentes a la mejora de la eficiencia energética. Algunas de las Comunidades sí que han establecido deducciones específicas para las instalaciones de autoconsumo.

En todo caso, la mayoría específicamente han restringido estas ayudas precisamente a las instalaciones en inmuebles destinados a ser usados como residencia, bien directamente por el titular, bien por arrendatarios.

Pasamos a resumir las principales deducciones.

Estatal

La deducción estatal no se recoge propiamente en el articulado de la norma sino en una disposición adicional, en concreto la quincuagésima. Quizás la elección de esta ubicación es por el carácter temporal de los incentivos contemplados. En concreto, la que nos afecta es la deducción establecida en el apartado tercero de la disposición.

Existen dos posibilidades según el tipo de inmueble de que se trate con tipos distintos. Una general del 40% y otro incrementado del 60%. Teniendo en cuenta la escasa vigencia restante de la establecida en el apartado 2, omitimos su estudio en profundidad.

El general se regula en el apartado 2. “Los contribuyentes podrán deducirse el 40 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2023 por las obras realizadas durante dicho período para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2024. A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable en la vivienda en la que se hubieran realizado tales obras cuando se reduzca en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, se consiga una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética "A" o "B", en la misma escala de calificación, acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas, respecto del expedido antes del inicio de las mismas. La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medi-

das urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2024. La base máxima anual de esta deducción será de 7.500 euros anuales”. Dada la escasa vigencia temporal que resta a la deducción, simplemente la referimos.

El tenor literal de la deducción incrementada dispone,

“3. Los contribuyentes propietarios de viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial en el que se hayan llevado a cabo desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2024 obras de rehabilitación energética, podrán deducirse el 60 por ciento de las cantidades satisfechas durante dicho período por tales obras. A estos efectos, tendrán la consideración de obras de rehabilitación energética del edificio aquéllas en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, debiendo acreditarse con el certificado de eficiencia energética del edificio expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética "A" o "B", en la misma escala de calificación, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje y trasteros que se hubieran adquirido con estas.

No darán derecho a practicar esta deducción por las obras realizadas en la parte de la vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica.

La deducción se practicará en los períodos impositivos 2021, 2022, 2023 y 2024 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2025.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.

Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros”.

Por tanto, además de la temporalidad, llama la atención las siguientes características:

- Se vincula al uso residencial, hasta el punto de tener que prorratear el importe de la deducción en caso de afectación de la vivienda y se vincula a edificios residenciales. Abundando en la idea, se asimilan los anexos de las viviendas.

- La forma de acreditar la mejora es mediante la mejora de la calificación energética del inmueble.
- Puede efectuarse en varios años mejora, pero existe un límite anual de 5.000 y otro conjunto de 15.000 en total. El tipo es un 60% de las cantidades invertidas.
- No es exclusiva para autoconsumo, en teoría serían susceptibles de acogerse otras medidas que obtuvieran los mismos resultados de mejora de eficiencia o reducción de emisiones.
- Según consulta reciente, se aplica la deducción en caso de vivienda unifamiliar y no solo en el caso de edificios completos⁸.

Autonómicas

En cuanto a las deducciones autonómicas, han establecido aplicables o específicas, las comunidades de Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla León, Galicia, Murcia, Comunidad Valenciana.

Islas Baleares

La deducción es del 50% de las cantidades invertidas, con un límite de 10.000. Los requisitos son más exigentes que en la norma estatal, pues se limita en función de la renta del contribuyente. Específicamente contempla la instalación de energía solar, y lo permite también a arrendadores, pero pone requisitos adicionales.

Canarias

La deducción es del 12% de las cantidades invertidas, y se limita a una base de 7000 euros, sin que además, pueda exceder el 10% de la cuota íntegra autonómica, por sí sola o el 15% junto con otras que regula la normativa autonómica.

⁸ Consulta Vinculante 1057-23 de 27 de abril de 2023, que dispone “En el caso planteado, el consultante señala que es cotitular junto con a su cónyuge de una vivienda unifamiliar en la que instalado unos nuevos aires acondicionados con bomba de calor y unas placas fotovoltaicas, obteniendo a consecuencia de ello una calificación energética “A” en el inmueble. Por tanto, en caso de que las obras se realicen en el plazo anteriormente señalado, tendrán derecho a la deducción prevista en el apartado 3 de la disposición adicional 50ª de la LIRPF, por las cantidades satisfechas durante dicho periodo por tales obras, siempre que se acredite la reducción del **consumo** de energía primaria no renovable de un 30 por ciento como mínimo, a través de certificado de eficiencia energética del edificio (que, en este caso, se trata de una vivienda unifamiliar), o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación. En caso de que se cumplan los requisitos señalados, la deducción se practicará en los periodos impositivos 2021, 2022, 2023 y 2024, en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Si dicho certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, y en todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2025”.

Al igual que en Baleares, se contempla expresamente el autoconsumo solar y exige otros requisitos documentales específicos.

Cantabria

La deducción es del 15% de las cantidades y deben ser viviendas. Al igual que las anteriores, contempla expresamente la instalación de equipos de generación de fuentes renovables. Se limita a 1000 euros en individual o 1500 en declaración conjunta, si bien, las cantidades no deducidas por exceder del límite puede aplicarse en los dos ejercicios posteriores. Resulta incompatible con otras deducciones, especialmente con la transitoria por adquisición de vivienda habitual.

Castilla León

La normativa autonómica prevé deducción específica por la utilización de energías renovables. Se trata de una deducción del 15% de las cantidades invertidas con base máxima de 20.000 euros. Se exige que el inmueble sea o vaya a ser la vivienda habitual, y un requisito específico es que se requiere un previo reconocimiento por el órgano competente, según Decreto de Castilla y León 54/2010 de 2 de diciembre.

Galicia

Al igual que otras Comunidades, se establece una deducción para obras de eficiencia y se contempla específicamente la instalación de paneles solares. Como peculiaridad, la deducción es del 15% con el tope de 9000 para las instalaciones pero se contempla una específica para la obtención del certificado energético del 100% de su coste. Resulta interesante porque además este certificado viene exigido para la obtención de la deducción principal.

Al igual que la estatal y las restantes autonómicas exige que el inmueble sea residencial y establece requisitos formales similares. Resulta incompatible con la específica para climatización y aguas.

Región de Murcia

Murcia contempla una deducción en línea con la mayoría de las analizadas. Un 10% de deducción en cuota con una base máxima de 10.000, con lo que en consecuencia, la deducción máxima es de 1.000

Al igual que la estatal, debe ser para uso residencial pues se exige que sea la vivienda habitual del contribuyente o se destine a arrendamiento con ese fin.

Exige reconocimiento previo por la administración autonómica y se expresa el requisito de un incremento en el patrimonio para asegurar que es renta del ejercicio.

Comunidad Valenciana

Finalmente la Comunidad Valenciana contempla también deducciones específicas. La deducción contempla específicamente la instalación de autoconsumo renovable. La base máxima es de

8.800 euros por vivienda y ejercicio, si bien la cantidad que no puedan deducirse por insuficiencia de cuota se podrán aplicar en los cuatro años inmediatos y siguientes. No computan en la base las subvenciones.

El tipo de deducción es del 40% de las cantidades si es la vivienda habitual del contribuyente o el 20% si es segunda residencia. Excluye de la deducción las instalaciones cuya implementación haya sido obligatoria por aplicación del Código Técnico de la Edificación, según Decreto 314/2006. Al igual que algunos otros casos, se requiere el reconocimiento previo por la administración autonómica. Y al igual que Murcia exige que se trate de renta del ejercicio.

En líneas generales, podemos resumir que las deducciones se han articulado, sobre todo la estatal, dando bastante seguridad jurídica y previsibilidad, a diferencia de las subvenciones que requieren la concesión previa, lo que puede retrasar la decisión de acometer la inversión. En cuanto a los requisitos, parecen razonables y suficientes y además, consiguen la trazabilidad de los pagos, con los efectos positivos de ahí derivados.

2.3. Incentivos fiscales en el ámbito de las Haciendas Locales

En el ámbito local las principales medidas incentivadoras se van a centrar en el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras y en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En el caso del ICIO, las exenciones varían del 30 al 95% en la mayoría de los casos. Este impuesto puede llegar a ser de hasta el 4% del valor de la instalación por lo que la cuantía de la exención viene a ser significativa.

En relación al IBI, la tipología de situaciones muy diversa. Podemos distinguir los siguientes grupos de municipios:

- Aquellos que no han establecido ningún tipo de ayuda para estas instalaciones. Sorprenden, muchos municipios que no han hecho uso de esta facultad, incluso de cierta entidad. Es especialmente llamativo que incluso algunos Ayuntamientos han derogado esta medida en especial aquellos donde abundan la segunda residencia, quizás por un mal planteamiento inicial de la medida.
- Aquellos que han establecido la bonificación pero limitándola con criterios restrictivos que pueden obedecer a varias motivaciones:
 - Han restringido la bonificación a titulares con cierto nivel de renta.
 - Han establecido alguna proporcionalidad con el coste de la inversión.
 - Han establecido limitaciones técnicas, como por ejemplo, una potencia mínima instalada en función de la superficie.
- Aquellos que han establecido una bonificación más general, con limitaciones más suaves y que normalmente han establecido un porcentaje fijo o decreciente durante un número de años.

3. CONCLUSIÓN

De lo expuesto en esta investigación podemos extraer una serie de conclusiones.

En relación con el régimen previsto para la gestión del autoconsumo, es decir, el régimen de obligaciones censales, formales y sustantivas que se establece para los titulares de las instalaciones el juicio general es que parece razonable. Puede argumentarse que quizás no es lo más preciso técnicamente o que se aparta de la regulación para situaciones generales, pero esas diferencias nos parecen razonables e, incluso, necesarias ya que en otro caso habría riesgo cierto de suponer una barrera insalvable al desarrollo de estas instalaciones sin ventaja fiscal aparente.

Entrando en detalle, el régimen previsto para el supuesto de ausencia de excedentes parece claro. Estamos antes alguien que ha adquirido un bien y lo usa para sus necesidades, No hay intercambio económico ni actividad. Sería un caso asimilable a las instalaciones de agua caliente solar. Obviamente se produce una merma en los ingresos públicos asociados a las redes públicas y fiscales, pero es la consecuencia normal del uso normal de un bien, cuyo comercio es lícito y además, habrá sido gravado. Salvo que se pretendiera que el uso de la luz solar sea gravable no admite mucha duda, aunque no sería descartable algún tipo de peaje para aquellos casos en que el inmueble se encuentre conectado a la red aunque habitualmente no lo use, como ya hubo en el pasado⁹. En relación al Impuesto Especial, lo regula expresamente y excluye con toda lógica.

La principal discusión conceptual puede plantearse en relación al supuesto de instalación con compensación, en especial cuando se adhieren a la compensación simplificada.

Prescindiendo de la regulación administrativa, la realidad fáctica y económica, es que en todos los casos excedentes se da una entrega de bienes, en este caso energía, al mercado, que se retribuye directamente en dinero o en especie, mediante una compensación¹⁰. Y la situación es la misma para el caso del sistema de compensación simplificada y el que podríamos denominar ordinario. Pero la regulación administrativa los diferencia y entendemos que hace bien al hacerlo pues parece clara que la finalidad y los casos reales serán distintos en un caso y otro.

La norma, en realidad, parece distinguir por la intención del titular inferido de datos objetivos. Lo que viene a decir es, que cuando alguien se acoge al régimen de compensación parece evidente que su finalidad es *ahorrar*, es decir, consumir menos. Y ello, porque nunca puede obtener un beneficio económico directo más allá de no llegar a pagar nada por la energía consumida. Mientras que infiere que, si alguien no se acoge a este sistema, que además tiene otras ventajas de todo tipo, lo hace porque espera obtener ingresos continuados en el tiempo, más allá de pagar menos por su propio consumo.

⁹ El mal llamado y aun peor diseñado *Impuesto al sol*, que ha estado vigente algunos años. El diseño de la regulación era pésimo, pues gravaba la caída de consumo por la instalación de autoconsumo. Esa regulación era directamente descabellada, pero sería claramente admisible un peaje por conexión que reflejara el coste real de tener derecho al acceso a la red y no como sucede actualmente que parte de los costes fijos de esta se cubren por la parte variable de uso por los que adquieren la energía.

¹⁰ Así, se ha mantenido desde los comienzos, sin duda alguna, en la doctrina de la DGT. Citamos las resoluciones de Consultas V0919-05 de 20 de mayo de 2005 y la 1844-04 de 27 de abril de 2004, primeras sobre la materia.

Siendo esa la situación de partida, no podemos obviar la realidad en dos facetas. Por un lado, si a los consumidores se les obligara a soportar todas las gestiones y costes indirectos de considerar que es una actividad económica, directamente no sería rentable, salvo para contables y asesores fiscales. El consumo de una familia puede estar entre 50 y 200 euros al mes habitualmente, habría meses con más costes de gestión que ingreso.

Por otro lado, si alguien se acoge al régimen simplificado lo hará porque no habrá una sobreproducción estimada sobre el consumo, ya que no tendría sentido porque nunca lo cobraría. Eso hace que sean instalaciones adecuadas al consumo. Lógicamente, en el otro caso, lo normal es que sean instalaciones con un exceso de capacidad, lo que solo puede tener como causa el deseo claro de obtener ingresos por la venta de la energía a mercado, ya que en otro caso no tendría sentido. Resultando plenamente legítimo aprovechar la instalación para desarrollar una actividad económica complementaria, más aún siendo deseable incluso, no tendría sentido privilegiar a estos contribuyentes sobre otros eximiéndoles de las obligaciones de cualquier otro empresario.

El problema, y no menor, que se va a plantear es en este último caso la consideración de los autoconsumos a todos los efectos. No hay todavía, práctica consolidada, y las consultas aplicables son antiguas. No obstante, creemos que hay que concluir que habría que aplicar el régimen de autoconsumos del IVA. Así se dispone en varias consultas, referidas al régimen anterior, pero que para estos empresarios resultan plenamente aplicables¹¹ y con los que estamos plenamente de acuerdo compartiendo la opinión de Martín Santana, L.¹².

Misma solución en el IRPF, si bien probablemente con más complejidad en la aplicación práctica por las deficiencias en la regulación normativa.

¹¹ Especialmente la consulta vinculante, V0919-05 de 20 de mayo de 2005, que literalmente afirma que por tanto, “el productor de energía eléctrica a que se refiere el escrito de consulta, empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, puede realizar las siguientes operaciones sujetas y no exentas al mismo:

- Entregas de bienes a título oneroso por la energía eléctrica que inyecta a la red eléctrica, en la medida en que se producen dichas entregas a cambio de una contraprestación, sujetas al Impuesto en virtud de los artículos 4, 5 y 8 de la Ley 37/1992.
- Operaciones asimiladas a entregas de bienes a título oneroso por la energía que producen con sus placas y que destinen, en su caso, al consumo propio, en concepto de *autoconsumo* de bienes, sujetas al Impuesto en virtud de los artículos 4, 5 y 9 de la misma Ley.

Según el artículo 84.Uno de la Ley 37/1992, tienen la condición de sujetos pasivos del Impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, con una serie de excepciones que no son de aplicación al supuesto que se consulta. Por tanto, el productor de energía eléctrica a que se refiere el escrito de consulta, que de acuerdo con lo que se ha señalado en el punto anterior de esta contestación realizará entregas de bienes y operaciones asimiladas, tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto y deberá repercutir el Impuesto en las entregas de bienes y operaciones asimiladas a entregas de bienes que realice en el desarrollo de su actividad, en las condiciones descritas en el artículo 88 de la Ley 37/1992, así como proceder a su ingreso”.

¹² MARTÍN SANTANA, L.: “Análisis y valoración de la fiscalidad del autoconsumo de fuentes renovables”. *Documentos*, Instituto Estudios Fiscales 1/2021. Página, 26.

En ambos casos, IRPF e IVA, no va a ser susceptible de aplicar ningún régimen simplificado. En IRPF será de aplicación el sistema de Estimación Directa, simplificada o no, y en el IVA el régimen general. Esta situación puede dar lugar a una consecuencia no deseada, como es que por el juego de las normas de incompatibilidad, el establecimiento de un autoconsumo en régimen de venta a terceros puede dar lugar a que el titular tenga que cambiar el régimen de estimación de la que probablemente sea su actividad principal.

Y quizás, otra conclusión es que la no elección, en caso de excedentes, del régimen de compensación simplificada, excluiría la deducción.

En relación al Impuesto Especial, sobre la producción eléctrica, se tributaría por las entregas, no así por la parte autoconsumida expresamente exenta por disposición legal como vimos *supra*.

En relación a los incentivos, podemos llegar a varias conclusiones.

Por lo que hace a la fiscalidad de los incentivos, parece lógico que tributen, en IRPF, como ganancia patrimonial. Quizás sería deseable que se permitiera una imputación fraccionada pues de lo contrario las subvenciones perderán gran parte de su eficiencia.

Entendemos que la concurrencia de subvenciones y deducciones es ineficiente. Quizás lo conveniente sería centralizar la mayor parte de los incentivos vía deducciones. Tienen un coste de gestión más sencillo, pero sobre todo, desde el punto de vista del fomento de las instalaciones es mucho más directo y seguro. Las subvenciones, suelen estar condicionadas a un proceso de aprobación que puede genera justo el efecto contrario al deseado. Retraer la demanda hasta que se obtenga el incentivo. Mientras que el incentivo fiscal parece más cierto. Además, en realidad con deducciones del 60% no parece necesario además otorgar subvenciones generales, que además van a tributar. Entendemos que se pierde mucha eficiencia en la gestión del gasto para poco resultado. Las subvenciones debieran reservarse para las rentas más bajas, a las que puede no servir la deducción, o actuaciones singulares que por sí solas no resultan rentables y generan externalidades positivas, como la instalación de acumuladores de energía.

En el caso de las deducciones autonómicas, justo el problema que presentan es que no siempre son automáticas y adolecen del mismo problema de que las subvenciones en algunos casos, al requerir el reconocimiento previo.

Por lo que hace a la imposición local, en referencia al IBI, sería conveniente quizás homogeneizar los criterios y unos requisitos mínimos que garanticen la efectiva correlación entre la deducción y la inversión acometida y una cierta proporcionalidad entre la inversión y la deducción¹³.

¹³ En similares términos. COBOS GÓMEZ, J. M. en "Reforma de los impuestos municipales para el fomento del autoconsumo". *Documentos de Trabajo*, Instituto Estudios Fiscales 7/2021 Obra colectiva, pp. 45-47 recogiendo propuestas de la Fundación Renovable. Igualmente, MARTÍN SANTANA, L., "Fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en el ámbito local". *Documentos de Trabajo*, Instituto Estudios Fiscales 7/2021, página 252.

Bibliografía

- ANPIER. Anuario 2022: *De energías limpias y guerras...siempre sucias*. Revista *Energías Renovables*. Número 217. Madrid. Diciembre 2022-enero 2023.
- ANTA FERNANDEZ, J. (2010): "El autoconsumo fotovoltaico". Revista *Era solar: Energías renovables*, nº 154, páginas 78-79.
- BALBÁS GARCÍA, J. (2019): *Sistema energético español. Coste de la energía eléctrica y posibles escenarios*. Universidad de Cantabria. Editorial de la Universidad de Cantabria.
- COBOS GÓMEZ, J. M. (2021): "Reforma de los impuestos municipales para el fomento del autoconsumo", *Documentos de Trabajo*, Instituto Estudios Fiscales 7/2021 Obra colectiva. Coordinadora García Carretero, B. *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*.
- IDEA: *Guía 05 Pasos para convertirse en autoconsumidor*.
- MARTÍN SANTANA, L. (2021a): "Análisis y valoración de la fiscalidad del autoconsumo de fuentes renovables" *Documentos*, Instituto Estudios Fiscales 1/2021.
- MARTÍN SANTANA, L. (2021b): "Fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en el ámbito local", *Documentos de Trabajo*, Instituto Estudios Fiscales 7/2021 Obra colectiva. Coordinadora García Carretero, B. *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*.
- UNEF: *Nota informativa sobre reunión Comité Agentes de Mercado*. Madrid, 21 de noviembre 2023.
- UNEF: *Nota hoja de ruta de autoconsumo*. Madrid, 21 de noviembre 2022.
- UNEF: *Informe Anual*, 2023, Madrid.
- VVAA. ALBA RÍOS, J. J.; ARAGONÉS AHNERT, V.; BARQUÍN GIL, J. y MOREDA DÍAZ, E. (2017): "La regulación del autoconsumo en España ¿un impuesto al Sol?", *Revista de Obras Públicas: Órgano profesional de los ingenieros de caminos, canales y puertos*. Nº 3584, páginas 40-47.