

**A LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN**  
**TRIBUTARIA**

**D. TOMÁS CABALLERO MARTÍNEZ**, mayor de edad, titular del DNI 18199397-A, en su calidad de Secretario General, actuando en nombre y representación del **SINDICATO INDEPENDIENTE DE ENERGÍA (SIE)** en virtud de poder que se acompaña como **documento núm. 1**, con domicilio a efectos notificaciones, citaciones y emplazamientos, en el Bufete Profesional “*Manrique de Torres Abogados*” sito en Madrid, en la Calle del Príncipe de Vergara núm. 8, 1º Dcha., C.P.: 28001 (correo electrónico: sie@manriquedetorres.com; y tlf. de cabecera 91 435 00 42 y 91 435 47 90), ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria comparezco y, como mejor proceda en Derecho,

**DIGO**

Que, por medio del presente escrito, vengo a solicitar la revisión del Acuerdo Previo de Valoración de Retribuciones en Especie 2021-2023 en virtud de los arts. 106 y ss. LPACAP.

Y, todo ello, en base a las siguientes

**ALEGACIONES**

**PREVIA.-** A fin de facilitar la lectura del presente documento y la labor de resolver las cuestiones planteadas en el mismo, a continuación se exponen sucintamente los argumentos que contiene:

**Primera.-** Antecedentes. Sobre los presupuestos del modelo de valoración vigente desde 2018 a 2020, parcialmente prorrogado en 2021 (APV 2018-20).

**Segunda.-** De la nulidad del último acuerdo firmando entre AELEC- AEAT, vigente desde el 1 de junio de 2021 hasta 2023 (APV 2021-23). Motivos de fondo.

**I. Motivos de nulidad:**

- i. Inaplicabilidad o imposible aplicación del APV 2021-23 por ser **contrario a una norma con rango de ley**.
- ii. “Des-colectivización”.
- iii. Vulneración del **principio de capacidad económica y de no confiscatoriedad**.
- iv. Del **carácter retroactivo** con efectos sancionadores.

**Tercera.-** Sobre la nulidad del APV 2021-23 conforme a los arts. 47 y 106 a 111 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP).

**I. Motivos de nulidad:**

- i. Extralimitación regulatoria.
- ii. Falta de adecuación del procedimiento.

**II. Del procedimiento de revisión.**

**PRIMERA.- Antecedentes. Sobre los presupuestos del modelo de valoración vigente desde 2018 a 2020, parcialmente prorrogado en 2021 (APV 2018-20).**

Durante la vigencia del antecedente APV 2018-2020, para valorar la energía eléctrica a efectos fiscales se pactó un sistema entre la AEAT y UNESA (actualmente, AELEC), por el cual, las empresas valoraban la energía aplicando un precio común a todos los trabajadores con lo que se denominaba “tarifa de empleado”.

Para calcular este precio anual se aceptó una metodología que partía de asumir una caracterización de los consumos, común a todos los empleados, utilizándose la media del consumo, potencia contratada y distribución del consumo en dos períodos (punta y llano) de aplicación a todos los clientes. De tal forma que, se caracterizó el consumo promedio con el fin de valorar de igual manera toda la energía (basándose en que era necesario un único precio para

valorar un mismo servicio común a todos los empleados). Esta caracterización obtuvo el siguiente resultado:

- Potencia contratada Promedio: 5,75 kW
- Consumo Promedio: 9.000 kWh / año
- Estructura consumo: 31% Punta / 69% Valle

Este perfil se aplicaría a la metodología vigente de valoración de energía eléctrica, tarifa regulada -PVPC-.

Para evitar fluctuaciones en el año y favorecer la predictibilidad de los precios, se decidió aplicar durante el año corriente los precios del PVPC correspondientes a este perfil en el año anterior. En otras palabras, el cálculo de los precios de 2018 resulta de aplicar la metodología PVPC con los precios de 2017. Para el año 2019, el precio aplicable dependería de los precios PVPC de 2018 y, así, sucesivamente.

**SEGUNDA.- De la nulidad del último acuerdo firmando entre AELEC- AEAT, vigente desde el 1 de junio de 2021 hasta 2023 (APV 2021-23). Motivos de fondo.**

El cambio radical que incorpora el nuevo acuerdo entre la Administración Tributaria y la AELEC es que se rompe la consideración como colectivo unitario de los trabajadores del sector eléctrico, obligando a realizar una valoración individualizada.

Es decir, el presente Acuerdo impide la posibilidad que poseían los trabajadores del sector eléctrico con derecho a la denominada “tarifa de empleado” de recibir el tratamiento de colectivo, que sí se mantiene, en cambio, para otros colectivos; imponiéndose el reconocimiento individual del derecho. Esto hace que ya no se aplique un perfil común, sino que se tenga que aplicar el perfil individualizado.

Sin embargo, no solo el nuevo modelo no se adecua a la realidad, sino que es inaplicable o de imposible aplicación. Resulta que este acuerdo por el cual Hacienda obligaría a la aplicación de la metodología PVPC a todos los trabajadores tan solo es realizable en clientes/trabajadores con una potencia contratada igual o inferior a 10 kW.

Sin embargo, **para aquellos trabajadores que tengan contratadas potencias superiores a los 10 kW, es de imposible aplicación. Ello con causa en que el actual APV y su aplicación contravienen una norma con rango de ley, concretamente, el art. 5.3 del Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo, por el que se establece la metodología de cálculo de los precios voluntarios para el pequeño consumidor de energía eléctrica y su régimen jurídico de contratación**, el cual determina la definición y condiciones de aplicación de los precios voluntarios para el pequeño consumidor.

Según su literalidad, *“podrán acogerse a los precios voluntarios para el pequeño consumidor los titulares de los puntos de suministro efectuados a tensiones **no superiores a 1 kV y con potencia contratada menor o igual a 10 kW** en cada uno de los periodos horarios existentes. Dicho límite de potencia podrá ser modificado por orden de la Ministra para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, previo Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos”*.

Y, a su vez, el art. 17.1 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, mediante el que se articulan los precios voluntarios para el pequeño consumidor y tarifas de último recurso, dispone que *“los precios voluntarios para el pequeño consumidor, que serán únicos en todo el territorio español, serán los precios máximos que podrán cobrar los comercializadores que, a tenor de lo previsto en el párrafo f) del artículo 6, asuman las obligaciones de suministro de referencia, a aquellos consumidores que, de acuerdo con la normativa vigente, cumplan los requisitos para que les resulten de aplicación.*

*Dichos precios se fijarán de forma que en su cálculo se respete el principio de suficiencia de ingresos, aditividad y no ocasionen distorsiones de la competencia en el mercado”.*

Es decir, queda fuera del APV una parte importante del colectivo, aquellos con potencias contratadas superiores a los 10 kW, a la que no cabría aplicarles en ningún caso los precios voluntarios.

A mayor abundamiento, estos contribuyentes, que antes conocían el método de valoración, ahora quedan en un limbo.

Además, poniendo la vista en los arts. 43.1.1º f) de la Ley IRPF y 48 del Reglamento IRPF, al respecto de las reglas especiales de valoración, si bien es cierto que cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate; no podemos quedarnos aquí, sino que debemos tener en cuenta que **se considerará precio ofertado al público el previsto** en el artículo 60 del texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre (BOE del 30), **deduciendo los descuentos ordinarios o comunes**. Tienen esta consideración tanto, los **descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa**; como los descuentos promocionales que tengan **carácter general** y se encuentren **en vigor** en el momento de satisfacer la retribución en especie.

A todas luces, se produce un agravio comparativo entre el resto de los obligados tributarios y los trabajadores de empresas eléctricas cuando la valoración pasa a ser individual por aplicación de este APV. Pues, mientras que, a aquellos, en un entorno de libre mercado, se les ofrece la posibilidad de elegir la tarifa más adecuada a sus necesidades o ser incluidos en un colectivo a un precio más beneficioso y sin que deban tributar por la diferencia como ganancia

patrimonial; a estos últimos se les despoja de toda elección de tarifa o, incluso, de compañía distribuidora, valorando una renta al mayor de los precios posibles de cara a la tributación, aun cuando -insistimos- no nos encontramos con un bien o servicio de precio fijo y único en el mercado. Esta discriminación, proscrita por el artículo 14 CE contraviene el principio de interdicción de la arbitrariedad que inspira las más elementales bases del Derecho Administrativo.

Es decir, que la valoración de los rendimientos de trabajo no pueda ser inferior al precio ofertado al público, incluidos los descuentos, implica que necesariamente tampoco pueda ser más alta.

Porque, cabe añadir, que el APV toma como referencia tan solo un sesgo del mercado, el precio de mercado que equivale a la tarifa regulada.

Precisamente cuando la finalidad de la retribución en especie es la búsqueda del beneficio social y empresarial, no la imposición de una mayor carga fiscal al trabajador del que le correspondería por contratar o adquirir un producto por sí mismo por el mero hecho de prestar servicios en una compañía eléctrica, sin la posibilidad de elegir otra opción.

Pongamos un ejemplo práctico, el día 8 de marzo de 2022.

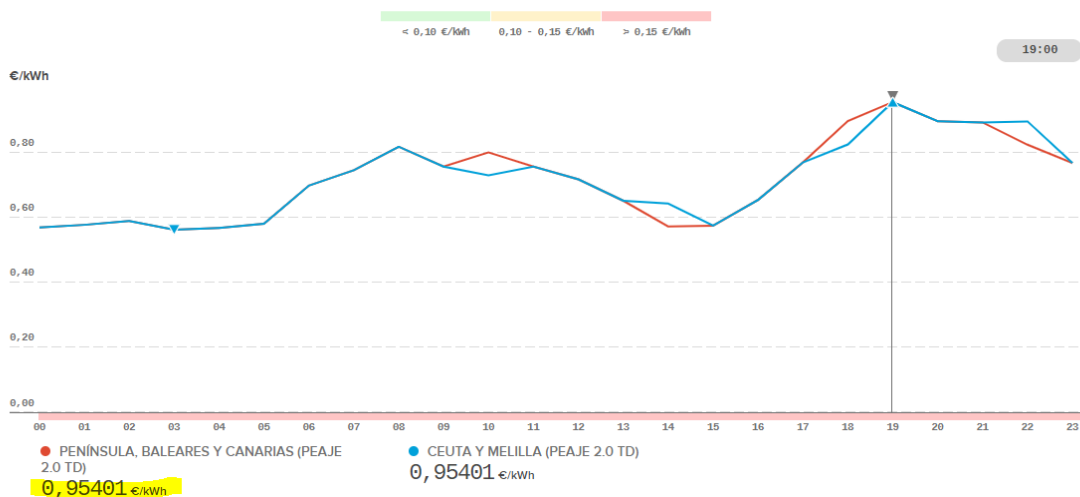
Con el PVPC, el precio máximo fue de 954 €/MWh.

Está en: INICIO ▶ PVPC

kWh

08/03/2022

### TÉRMINO DE FACTURACIÓN DE ENERGÍA ACTIVA DEL PVPC



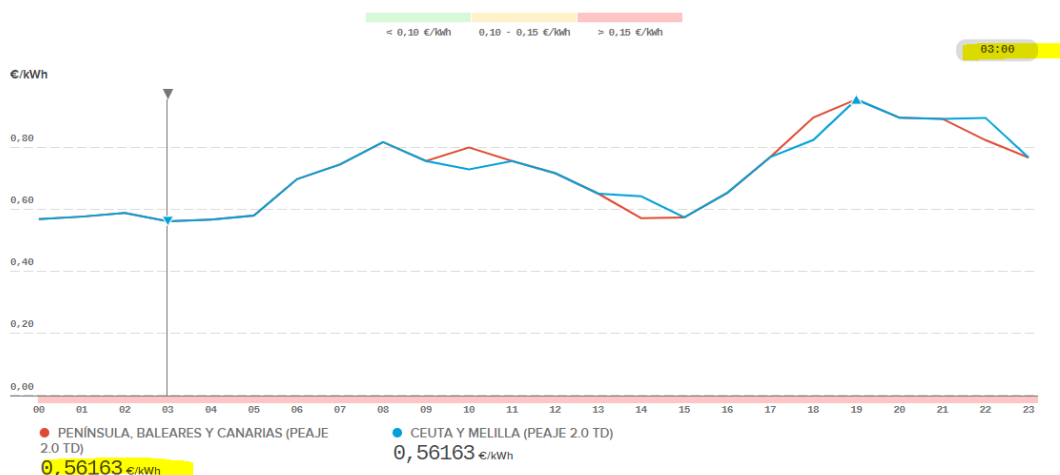
Y, el precio mínimo, 561 €/MWh.

Está en: INICIO ▶ PVPC

kWh

08/03/2022

### TÉRMINO DE FACTURACIÓN DE ENERGÍA ACTIVA DEL PVPC



Sin embargo, cualquier oferta comercial pública, con el correspondiente margen comercial y sin aplicar descuentos especiales, estaría muy por debajo.

Así, si ponemos el punto de mira en **IBERDROLA**, en su “Plan Estable Luz. 260,8 MWh”:

**¿Cuánto pagaré con este Plan?**

Oferta válida hasta el 15/03/2022

Selecciona tu potencia ?  Incluir impuestos

Hasta 5KW **5 - 10KW** 10 - 15KW

**Precio por potencia** ?  
Tarifa fija mensual por tener luz

Periodo Valle	Periodo Punta
<b>4,22 €/kW año</b>	<b>32,46 €/kW año</b>

**Precio de energía consumida** ?  
Cantidad variable según consumo

Precio las 24 horas  
**0,260798 €/kWh**

Plan 3 periodos, pasa de 226 € /MWh a 316 €/MWh

**¿Cuánto pagaré con este Plan?**

Oferta válida hasta el 15/03/2022

Selecciona tu potencia ?  Incluir impuestos

Hasta 5KW **5 - 10KW** 10 - 15KW

**Precio por potencia** ?  
Tarifa fija mensual por tener luz

Periodo Valle	Periodo Punta
<b>4,22 €/kW año</b>	<b>32,46 €/kW año</b>

**Precio de energía consumida** ?  
Cantidad variable según consumo

Periodo Valle <span>?</span>	Periodo Llano <span>?</span>	Periodo Punta
<b>0,226740 €/kWh</b>	<b>0,246034 €/kWh</b>	<b>0,316115 €/kWh</b>

O, en **ENDESA**. Tarifa One Luz, 242,3€/MWh y un mes gratis.



## Tarifa One Luz: tarifa con precio fijo para el kWh

La tarifa de luz **One Luz** te garantiza que **el kWh tendrá un precio estable**. Está especialmente pensada **para que no tengas que preocuparte** por los tramos horarios.

Con la tarifa One Luz no te tienes que preocupar por la hora a la que pones los electrodomésticos: usarlos te cuesta lo mismo en cualquier momento del día o de la noche. Una lavadora puesta de madrugada te supondrá el mismo gasto que si la pones a mediodía. **No estarás limitado por ningún horario.**

¿Quieres saber cuánto cuesta el kWh para así saber lo que vas a pagar? Tranquilo, con One Luz no es necesario porque el precio es el que contrataste, sin sustos.

**1 mes gratis en el consumo cada año**

Potencia	≤15 kW
Término potencia hora punta	2,896582 €/kW
Término potencia hora valle	0,671251 €/kW
Término de energía	0,242298 €/kWh

**Contratar**

Se observa claramente y sin margen de duda que con el Acuerdo Previo de Valoración adoptado se garantiza que la valoración nunca será inferior al precio ofertado al público, pero sí va a estar siempre y en todo caso muy por encima.

No parece lógico que la Agencia Tributaria, dicho respetuosamente y en estrictos términos de defensa, rompa la colectivización y obligue a la individualización, constriñendo al contribuyente a tributar por un precio mayor que el existente en el mercado por no ser globalmente considerado este entorno comercial, cuando, además, se niega al trabajador la capacidad individual para elegir la tarifa que mejor le pueda convenir con la Compañía que considere, sepultando la libertad individual y su capacidad económica.

Así se desprende de la resolución del APV cuando señala, en el punto QUINTO de los “Fundamentos de Derecho”, que “...analizada por este actuario la propuesta efectuada por la asociación, y de conformidad con el actual funcionamiento del mercado del sector eléctrico, con los avances tecnológicos operados en el sistema y con la nueva normativa en vigor, se considera que las entidades del citado sector hoy en día disponen de información que les permite conocer y determinar el precio ofertado al público en el mercado, necesario para calcular el importe de la retribución en especie por el suministro de energía eléctrica a sus trabajadores sujeta a retención, sin necesidad de acudir a acuerdos como los firmados hasta la fecha. Por tanto, al existir un valor de mercado conocido y público, han desaparecido las causas que justificaban en su momento el mantenimiento de este tipo de acuerdos previos de valoración...”.

En esta línea, la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre, ha declarado inconstitucional del impuesto allí enjuiciado. La mencionada sentencia se centra en el **principio de capacidad económica**, que convierte en el elemento central del sistema impositivo.

Este principio se extiende primero a la determinación del hecho imponible, que ha de tener un fundamento en una riqueza gravable, como se destaca en el Fundamento Jurídico 3º.

Asimismo, como manifestación del anterior, destaca el principio de no confiscatoriedad (FJ 2º). Recordando que el art. 31.1 de la Constitución Española expresa que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*, la sentencia se fundamenta en la obtención de una renta por aumento del valor del bien o servicio. Esto tiene como primera consecuencia que no cabe imponer el impuesto cuando no exista aumento de valor real (pues no existe esa renta, SSTC 26/2017 y 37/2017) ni tampoco cuando el impuesto absorbe toda esa renta (cuando la cuota es mayor que la ganancia real STC 126/2019). Así, el TC aprovecha para recordar que el principio de no confiscatoriedad no se aplica solo respecto del sistema tributario en su conjunto, sino respecto de cada impuesto.

La capacidad económica no se proyecta solo sobre el hecho imponible sino sobre el método de cálculo del impuesto. En otras palabras, el sistema de cálculo tiene que conectar el fundamento del hecho imponible con la base imponible. Hay que destacar que el TC hace referencia en este punto también al principio de *“justicia material tributaria”* presente en el art. 31 CE, revocando la doctrina del Auto TC 71/2008. La nueva doctrina constitucional dicta que el principio de capacidad económica se aplica *“en la configuración de cada tributo”* y que obliga *“a exigirla en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto”*, insistiendo en que *“sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica”*.

El “*amplio margen de libertad en la configuración de los tributos*” que tradicionalmente venía reconociendo el Tribunal Constitucional a la Administración, desde luego, debe respetar los límites a los que se encuentra sometido. Si bien es cierto que en determinados tributos no se impone una estricta adecuación a la capacidad económica de cada persona, sí es exigido que cuando eso ocurra pueda justificarse de manera “*objetiva y razonable*” (interdicción de la arbitrariedad), lo que suele ocurrir con los impuestos que gravan determinadas actividades o productos que se consideran perjudiciales para el interés o la salud pública, como el tabaco o el juego; pero no con la electricidad, que es un bien o servicio esencial o básico.

Adicionalmente, señala el Tribunal en la citada sentencia que para que un método estimativo sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, o lo que es lo mismo, para que una regla objetiva de ese tipo pueda ser admitida, es necesario que refleje la realidad de la generalidad o de la mayoría de los casos, y no de supuestos excepcionales o “*patológicos*”.

Siendo, pues, que la realidad económica y comercial ha destruido la presunción de revalorización de la energía eléctrica sobre la que se asienta el APV, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto.

Así lo reconocen las empresas del sector. El 3 de junio de 2021, Red Eléctrica de España, para el periódico digital “*El Economista*”, señala que “*la nueva tarifa solo afecta de manera directa a todos aquellos consumidores acogidos al Precio Voluntario para el Pequeño Consumidor (PVPC). En la actualidad, el ente calcula que existen en España cerca de 29 millones de consumidores domésticos (el 94% del total de los contratos de suministro eléctrico), de los que cerca de 11 millones están acogidos al PVPC*”. Es decir, el PVPC no afecta a la totalidad de los consumidores, ni siquiera a la generalidad, sino tan solo –aproximadamente– al 35 %. Se trata, por tanto,

de un valor residual o excepcional que no puede servir como referencia o método de cálculo para el colectivo.

De todo lo anterior, se deduce que el APV es confiscatorio, pues determina el ingreso a cuenta calculando o valorando la retribución en especie por encima de su valor real, con un PVPC que en la actualidad se encuentra sobredimensionado y que no refleja el valor real de la energía. Este sobredimensionamiento se observa fácilmente en la multitud de tarifas ofrecidas por las empresas del sector, por las que, con precios muy por debajo del PVPC, continúan obteniendo altas rentabilidades.

Es decir, los trabajadores del sector eléctrico perciben el mismo producto de siempre sin que ello suponga un mayor rendimiento o salario, especialmente cuando existen perfiles tarifarios individuales en las propias empresas pertenecientes a AELEC a los que los trabajadores individualmente considerados se adaptarían mejor si tuvieran capacidad de elección. E, igualmente, perfiles colectivos para los que se diseñan tarifas más ventajosas.

Ha de realizarse aquí un inciso ciertamente relevante como presupuesto para el estudio del asunto que nos ocupa. El PVPC es **voluntario** para el pequeño consumidor, por lo que alberga una palpable discordancia aplicarlo forzosamente a los trabajadores del sector eléctrico.

E, igualmente, el concepto de tarifa eléctrica del empleado no responde a la dádividad empresarial. No es gratuita. Es una forma de retribución convenida a través de la negociación colectiva que remunera un trabajo efectivamente realizado, cuya conservación se ha dirimido contra la pérdida de otros derechos. Sacrificio o esfuerzo al que no se ve sometido el pequeño consumidor que puede elegir la tarifa más económica o que mejor se adecue a sus circunstancias.

Lo que se pretende explicar con estas afirmaciones es la incoherencia intrínseca que esconde el acuerdo adoptado. Pues, por la naturaleza y finalidad

del Acuerdo Previo de Valoración, éste ha de configurarse como el método de determinación del ingreso a cuenta para un concreto colectivo en unas concretas circunstancias. Ningún sentido tiene llegar a un Acuerdo Previo de Valoración si no se tienen en cuenta al colectivo propio de los trabajadores y simplemente se les ofrece el tratamiento que recibiría un individuo aislado con tarifa regulada fuera de esta particular situación y, ello, sin considerar la totalidad de opciones que el mercado le ofrece a ese individuo. Para ello es suficiente con seguir la normativa general en materia tributaria.

Es de pública y notoria actualidad, y a nadie se le escapa, que el tratamiento colectivo a la hora de hacer una oferta comercial es siempre más interesante que a un cliente individual. A tales efectos, se acompaña como *documento núm. 2* un ejemplo de las múltiples ofertas de ahorro dirigidas al colectivo de clientes Vodafone por la Comercializadora de Endesa, precisamente una de las principales empresas incluidas en el APV.

Véase al respecto la disposición adicional segunda del Reglamento del IRPF en la que se regulan los acuerdos previos de valoración de retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del ingreso a cuenta del IRPF. Pues, de acuerdo con la misma, “1. *Las personas o entidades obligadas a efectuar ingresos a cuenta como consecuencia de los rendimientos del trabajo en especie que satisfagan, podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración de dichas rentas, conforme a las reglas del Impuesto, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente.*

2. *La solicitud deberá presentarse por escrito antes de efectuar la entrega de bienes o prestación de servicios a que se refiera y se acompañará de una propuesta de valoración formulada por el solicitante.*

(...)

6. *La Administración tributaria y los solicitantes deberán aplicar la valoración de las rentas en especie del trabajo aprobadas en la resolución durante su plazo de vigencia,*

*siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración”.*

Sin embargo, el acuerdo no cumple con la legalidad, dicho respetuosamente y en estrictos términos de defensa, pues se está utilizando no a los únicos efectos de determinar el ingreso a cuenta que es el único alcance que le concede la LIPRF, sino de la valoración del servicio o renta en especie – extralimitándose en su contenido la resolución y el modo de aplicación por parte de las empresas –; no se resuelve para un período de vigencia posterior a dicho acuerdo (la solicitud se debe realizar siempre antes de la entrega o materialización del hecho imponible), sino con carácter retroactivo; y, además, desde el momento de la solicitud hasta el momento de la resolución han variado significativamente las circunstancias económicas y, concretamente, el modelo de mercado energético.

No podemos olvidar que se trata de un Acuerdo PREVIO de Valoración (APV), es decir, para establecer los criterios previos a su realización. Vincular a consumos pasados atentan contra el fin y utilidad del APV:

The screenshot shows the website of the Agencia Tributaria (Tax Agency) with the following details:

- Header: GOBIERNO DE ESPAÑA, MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA, Agencia Tributaria, Sede electrónica. Date: 08/03/2022 12:32:45.
- Navigation: Sobre la Agencia Tributaria, Información y gestiones, Todas las gestiones. Search bar: Buscar por temas, impuestos, gestiones o modelos.
- Breadcrumbs: Inicio / Todas las gestiones / Beneficios Fiscales y Autorizaciones / Varios impuestos
- Section: **Autorizaciones. Acuerdos de valoración previa entre personas o entidades vinculadas**
- Panel: **Datos Generales**
  - Denominación:** Autorizaciones. Acuerdos de valoración previa entre personas o entidades vinculadas
  - Tipo de procedimiento:** Tributaria
  - Materia:** Impuestos
  - Objeto:** Valoración por la Administración tributaria de las operaciones que vayan a realizarse entre personas o entidades vinculadas **con carácter previo a su realización**, partiendo de la propuesta formulada por el propio obligado tributario. El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tendrá validez durante los periodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro periodos impositivos siguientes a la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del periodo impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas durante el periodo impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de declaración.
  - Órgano responsable:** Agencia Estatal de Administración Tributaria
- Panel: **Información vinculada a la tramitación electrónica**
  - Sistema de identificación:** DNI electrónico, Certificado electrónico, Clave PIN
  - Nivel de interactividad:** Nivel 4: Tramitación electrónica
- Panel: **Normativa**
  - Normativa Básica**
    - Ley 27/2014, de 27 de noviembre.** Del Impuesto sobre Sociedades. (BOE 28-noviembre-2014)
    - Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.** Por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Artículos 21 a 30 (BOE 11-julio-2015)

1. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientos/IZ44.shtml>

El **carácter vinculante** del acuerdo previo depende por tanto de la estabilidad de: 1. Las condiciones legales y de 2. las circunstancias económicas en que se haya fundamentado la valoración.

1. Las condiciones legales son las dispuestas en la Ley y Reglamento del IRFP, que permite únicamente la valoración exclusivamente de cara al ingreso a cuenta.
2. Las circunstancias económicas en que se fundamenta la valoración ha variado sustancialmente, produciendo el cese de la vigencia del acuerdo. Esta variación sustancial constituye un concepto jurídico indeterminado que ha de apreciarse de forma discrecional y motivada por la Administración. Empero, es *vox populi* la variación en las condiciones del mercado energético a partir de julio de 2021, con posterioridad a la solicitud de APV y la repercusión que las fluctuaciones en el precio de la luz han tenido sobre el IPC e inflación en España.

Por *mor* del art. 99 de la Ley IRPF, según el cual “4. *En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.*

5. *El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.*

*Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, **por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta**, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.*

*En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.*

*Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una*

*vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.*

*6. Cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta ley, y el ingreso a cuenta, salvo que le hubiera sido repercutido”.*

Al respecto de quién debe asumir la obligación de la retención tardía, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ya ha tenido oportunidad de pronunciarse en su sentencia de 25 de septiembre de 2006, rec. sup. 2246/2006 – precisamente por una sentencia que provenía del mismo Juzgado de lo Social núm. 18 de Madrid –, estableciendo:

*“En el contrato se pactó un salario de 781 € netos mensuales prorrateados por 12 pagas (hecho probado 1º) y para la sentencia se trata de un pacto nulo por aplicación del art. 26.4 del ET, que impone que todas las cargas fiscales y de Seguridad Social a cargo del trabajador serán satisfechas por el mismo, siendo nulo todo pacto en contrario.*

*Ciertamente - como sostiene la parte recurrente - el precepto no impide que las partes pacten un salario neto, como referencia obligatoria que determinará la cuantía bruta debida, efectuando sobre el neto las elevaciones que procedan para convertirlo en salario bruto, siendo finalmente a cargo de cada parte las retenciones que a cada una correspondan”.*

En los presentes autos, nuestra referencia obligatoria son los 1.800 € netos mensuales con inclusión de pagas, que han de elevarse para convertirse en salario bruto, al menos y con seguridad en la proporción correspondiente a la cotización a la Seguridad Social (6,35 %).

De esta forma, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid coincide con el criterio mantenido por otros tribunales superiores autonómicos, por todas, la



sentencia 1465/2044, de 27 de diciembre del TSJ de Cantabria (rec. sup 820/2004), según la cual:

*“no se justifica que dicha cláusula libere al trabajador de pagar sus impuestos, lo que sería un pacto nulo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26.4 del ET, sino que, correspondiendo a éste el pago de las cargas fiscales y de seguridad social, la cantidad o retribución neta garantizada por la empresa era aquella, de forma que la bruta inevitablemente debía ser superior, con sus propias deducciones y retenciones. Lo justifica así la literalidad del pacto (artículo 1281 del Código Civil: salario neto garantizado, tras las retenciones correspondientes, pero también los actos posteriores (art. 1282) llevan a tal conclusión cuando la empresa no dejó de efectuar dichas retenciones en el período de vigencia contractual. En el mismo sentido, y supuesto semejante, la sentencia del TSJ de Asturias de 8-1-1999 (AS 1999, 352).*

(...)

*Por último, y a efectos de seguir aplicando una regla interpretativa cercana a los artículos citados del Código Civil (LEG 1889, 27), no puede obviarse la contenida en el artículo 1284, «si alguna cláusula de los contratos admitiere diversos sentidos, deberá entenderse en el más adecuado para que produzca efecto», de manera que, ante este tipo de cláusula, el intérprete ha de hacer todo lo necesario por salvarlas, cuando su anulación puede implicar una sustancial modificación de la voluntad de las partes en favor del contratante más fuerte porque implica una sensible disminución retributiva, ni más ni menos que la justificadora del actual recurso”.*

El Alto Tribunal (STS 480/2020, de 18 de junio, rec. 893/2018) aborda de manera pormenorizada el tratamiento que debe darse al salario percibido por el trabajador cuando una parte importante del mismo es recibida en metálico a fin de que la empresa no deba asumir las cargas que conlleva, concluyendo que:

*“A. La obligación de cotizar (art. 18 LGSS) no es genérica, sino que se corresponde con las bases definidas por la Ley (art. 19 LGSS). La base*

*de cotización viene constituida por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, tanto en metálico como en especie, que con carácter mensual tenga derecho a percibir el trabajador o asimilado, o la que efectivamente perciba de ser esta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena (art. 147.1 LGSS).*

*B. Si la empresa oculta parte de las remuneraciones no solo desarrolla una conducta administrativamente sancionable (art. 23.b LISOS) sino que también perjudica a quien trabaja pues la mayoría de las prestaciones económicas se calculan en función de lo previamente cotizado (art. 161 LGSS).*

*C. Ese perjuicio proyecta sus efectos también sobre eventuales recargo de prestaciones (art. 164 LGSS) o prestaciones a cargo del Fondo de Garantía Salarial (art. 33 ET), entre otros aspectos.*

*D. La eventual conformidad de quien trabaja con esa conducta elusoria de las obligaciones hacia la Seguridad Social y la Hacienda Pública es inocua desde la perspectiva de la existencia de un incumplimiento. Los artículos 3.5 ET y 3 LGSS neutralizan el valor de los actos de disponibilidad en tales casos.*

*E. Además, la obligación de cotizar, de detraer la cuota obrera pesa sobre el sujeto pagador, no otro que la empresa (art. 142 LGSS) y son nulos todos los pactos que alteren la base de cotización legalmente definida (art. 143 LGSS).*

*F. Que no conste en los recibos de salario la cantidad realmente percibida no solo es conducta sancionable (art. 7.3 LISOS) sino que dificulta la consecución de la finalidad perseguida por la Ley al establecer esa obligación documental. En el presente caso, sin ir más lejos, buena parte de la actividad judicial ha debido dedicarse a esclarecer la retribución correspondiente a quienes demandan, precisamente por tal anomalía.*

*G. En suma: la ocultación documental de una parte del salario y a lo largo de un periodo muy dilatado; el incumplimiento del deber de cotizar a la Seguridad Social con arreglo a lo previsto legalmente; y la obtención de documentos de finiquito firmados pero que no se abonan, **son claras manifestaciones de grave incumplimiento de las obligaciones empresariales respecto de sus demandantes**".*

Del mismo modo que afecta a los derechos de los trabajadores la infracotización, así lo ha hecho la menor retención por parte de las solicitantes del acuerdo durante un período prolongado y para liquidar con posterioridad en condiciones hasta entonces desconocidas.

La retroactividad del acuerdo supone a todos los efectos una sanción a los trabajadores. No cabe sancionar al trabajador, cuando **son las empresas las que imponen esta condición** para beneficiarse de la infracotización o infrarretención que tan solo genera perjuicios a los trabajadores (a menores bases, menores prestaciones), a sabiendas de que ya habían solicitado una nueva valoración para ese período.

**TERCERA.- Sobre la nulidad del APV 2021-23 conforme a los arts. 47 y 106 a 111 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP).**

El procedimiento para declarar nulo un acto administrativo por la Administración podrá ser iniciado, bien de oficio, bien a solicitud del interesado y siempre que el acto adolezca de un vicio de nulidad regulado taxativamente en el artículo 47 de la LPACAP.

El artículo 47.1 de la LPACAP establece que *"los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:*

- a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*
- b) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*

c) *Los que tengan un contenido imposible.*

(...)

e) *Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados”.*

Igualmente, el antedicho art. 47 en su apartado segundo dispone que *“también serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales”.*

De todo lo anteriormente expuesto se observa que la resolución por la que se aprueba el APV 2021-2023, es nula de pleno derecho por cuanto:

.- Es contraria a la legislación vigente, en tanto excede de los límites de la disposición adicional segunda de la LIPRF y reservadas a la ley, desplegando efectos no admitidos ni contemplados por el ordenamiento; resuelve cuál ha de ser la valoración de la renta y no lo que es de su exclusiva competencia: el criterio de determinación del ingreso a cuenta; y, asimismo, contraviene lo dispuesto por la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico y del Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo, por el que se establece la metodología de cálculo de los precios voluntarios para el pequeño consumidor de energía eléctrica y su régimen jurídico de contratación.

.- No respeta los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

.- No ha seguido el procedimiento oportuno: *“La Administración tributaria examinará la documentación referida en el punto anterior, pudiendo requerir a los solicitantes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta”.* Siendo discrecional la solicitud de informes y práctica de nuevas pruebas, la Administración tiene la obligación de llevar a cabo la instrucción y resolver de forma motivada. En este sentido, no se estudia el comportamiento del

colectivo de trabajadores que se ve afectado, pudiéndose haber dirigido a los departamentos internos de las distintas empresas y a los sindicatos con representatividad en las mismas.

El artículo 34.1 por el que se establecen los derechos y garantías de los obligados tributarios en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que *“constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:*

*(...) l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución”*.

Por lo que la resolución sin la información pertinente no puede cumplir con el requisito de la motivación suficiente, incurriendo en una arbitrariedad manifiesta, contraria a los derechos de los trabajadores de este sector en su condición de obligados tributarios, dicho respetuosamente y en estrictos términos de defensa.

.- Establece la retroactividad de disposiciones restrictivas de los derechos individuales de los trabajadores del sector eléctrico, cuya retención a cuenta se ha practicado con carácter retroactivo por todo el período anterior con unos criterios de valoración que al momento de producirse el hecho imponible desconocía.

Con respecto a los plazos de revisión, *“como es sabido, la acción de nulidad es imprescriptible y su ejercicio, que puede instarse sin limitación temporal alguna, obliga a la Administración autora del acto declarativo de derechos o de la disposición de carácter general a iniciar procedimiento revisorio, a seguirlo por sus trámites y a concluirlo mediante la adecuada resolución expresa, (...)”* (**sentencia de 21 de mayo de 2021 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recurso n.º 987/2019.**

En la línea de lo expuesto también la **sentencia de 9 de abril de 2021 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, recurso n.º 4252/2020:**

*“Además, la acción de nulidad no tiene plazo de caducidad, es imprescriptible y no puede considerársela tácitamente renunciada por la falta de utilización de un trámite o por una situación de aquietamiento”.*

Tiene legitimación este sindicato para solicitud de revisión en virtud del artículo primero, párrafo 1 se la Ley Orgánica 11/1985, de 2 de agosto, de Libertad Sindical, según el cual *“todos los trabajadores tienen derecho a sindicarse libremente para la promoción y **defensa de sus intereses económicos y sociales**”* en relación con el art. 3.a) y 4.1.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas en su condición de interesado titular de derechos o intereses legítimos individuales **o colectivos**.

En todo caso, la AEAT a la que respetuosamente nos dirigimos, cuenta a la luz del presente escrito con elementos suficientes para la revisión de oficio y declaración de nulidad del APV 2021-23.

En virtud de lo expuesto,

**SOLCITO A LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:** Que, teniendo por presentado este escrito con las copias y documentos que lo acompañan, se sirva admitirlo y, en su virtud, previos los demás trámites preceptivos, resuelva:

**.- Con carácter principal:** Estimar la nulidad de pleno derecho del Acuerdo Previo de Valoración de la retribución en especie del trabajo personal por el suministro eléctrico a tarifa empleado 2021 - 2023, con los efectos inherentes a dicha declaración.

**.- Con carácter subsidiario de la anterior:** Estimar, por sí misma o por medio del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, la pérdida de

vigencia del Acuerdo Previo de Valoración de la retribución en especie del trabajo personal por el suministro eléctrico a tarifa empleado 2021 - 2023 con motivo de la variación sustancial en las circunstancias económicas que motivaron la solicitud y resolución.

Por ser de Justicia que solicito en Madrid, a 15 de marzo de 2022.

**Fdo.: TOMÁS CABALLERO MARTÍNEZ**  
**Secretario General SIE**