

SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3808 *Pleno. Sentencia 21/2022, de 9 de febrero de 2022. Recurso de inconstitucionalidad 6179-2021. Interpuesto por el presidente del Gobierno en relación con el artículo 14 nonies del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, en la redacción dada por el artículo 39.8 de la Ley de la Junta General del Principado de Asturias 3/2020, de 30 de diciembre, de presupuestos generales para 2021. Límites a la potestad tributaria de las comunidades autónomas: nulidad del precepto legal autonómico que establece una deducción en el impuesto sobre la renta de las personas físicas que afecta al desarrollo de actividades económicas (STC 161/2012).*

ECLI:ES:TC:2022:21

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez, presidente; los magistrados don Juan Antonio Xiol Ríos, don Santiago Martínez-Vares García, don Antonio Narváez Rodríguez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Cándido Conde-Pumpido Tourón; la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón; los magistrados don Ramón Sáez Valcárcel y don Enrique Arnaldo Alcubilla, y las magistradas doña Concepción Espejel Jorquera y doña Inmaculada Montalbán Huertas, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 6179-2021, promovido por el presidente del Gobierno contra el art. 14 *nonies* del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado mediante Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, en la redacción dada por el art. 39.8 de la Ley de la Junta General del Principado de Asturias 3/2020, de 30 de diciembre, de presupuestos generales para 2021. Ha comparecido y formulado alegaciones el Gobierno del Principado de Asturias. Ha sido ponente el magistrado don Antonio Narváez Rodríguez.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado en este tribunal el día 30 de septiembre de 2021, el abogado del Estado, en representación del presidente del Gobierno, interpuso un recurso de inconstitucionalidad contra la norma citada en el encabezamiento, mediante la que el Principado de Asturias crea una nueva deducción autonómica en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) «por la obtención de subvenciones y/o ayudas para paliar el impacto provocado por la Covid-19 sobre los sectores especialmente afectados por la pandemia».

La representación estatal denuncia que la norma autonómica impugnada desborda el ámbito de la cesión de competencias normativas a la comunidad autónoma sobre el IRPF, por lo que invade el ámbito competencial exclusivo del Estado sobre «hacienda general» (art. 149.1.14 CE). A su juicio, infringe los arts. 10.2 y 19.2 a) de la Ley

Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (en adelante, LOFCA) y el art. 46 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 (en adelante, Ley 22/2009).

a) La demanda comienza recordando la doctrina constitucional sobre el contenido del título competencial de «hacienda general» del art. 149.1.14 CE, según la cual este confiere al Estado competencia exclusiva para regular sus propios tributos, el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las comunidades autónomas respecto de las del propio Estado (STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 6).

Con cita del dictamen del Consejo de Estado núm. 623/2021, que obra en el expediente, recuerda que forman parte del bloque de la constitucionalidad tanto la LOFCA, que concreta la definición de tributo cedido, la enumeración de los tributos cedibles y las competencias normativas que sobre cada uno de ellos puede asumir la comunidad autónoma (arts. 10.1, 11 y 19.2 LOFCA); como la Ley 22/2009, que fija el alcance y condiciones de la cesión de cada tributo cedido (arts. 25 a 56). Asimismo, destaca la evolución que ha experimentado el sistema de financiación autonómica hacia el principio de corresponsabilidad fiscal.

Aclara, citando la STC 65/2020, de 18 de junio, FFJJ 5 y 8, que, a diferencia de los tributos propios, la titularidad de los tributos cedidos corresponde al Estado y el ejercicio de competencias normativas por parte de las comunidades autónomas en relación con ellos está supeditado al cumplimiento de los límites fijados en la normativa de cesión.

b) Centrando ya el marco normativo competencial en el art. 46 de la Ley 22/2009 («Alcance de las competencias normativas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas»), el abogado del Estado recuerda que su apartado 1.c) prevé que las comunidades autónomas puedan crear deducciones en la cuota íntegra autonómica del IRPF, en concreto, sobre «[s]ubvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la comunidad autónoma» pero «con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro».

El precepto objeto de recurso incide en la excepción legalmente establecida en la Ley 22/2009. La deducción está destinada precisamente a contribuyentes que desarrollan actividades económicas afectadas por la pandemia y perciban ayudas autonómicas por ello. Por tanto, incurriría en un exceso competencial, al incumplir el límite previsto en el bloque de la constitucionalidad.

Prosigue razonando que el legislador estatal, dentro de su margen de configuración, ha optado por que el gravamen en el IRPF de las actividades económicas sea homogéneo en todo el territorio nacional y, en consecuencia, no ha cedido a las comunidades autónomas la competencia para alterar dicha tributación por medio de deducciones para este tipo de rentas.

En consecuencia, solicita que se declare la inconstitucionalidad y nulidad de la norma impugnada, interesando, mediante otrosí, la suspensión de su vigencia con fundamento en los arts. 161.2 CE y 30 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC).

2. El Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Cuarta, mediante providencia de 28 de octubre de 2021, acordó admitir a trámite el presente recurso de inconstitucionalidad, dando traslado de la demanda y documentos presentados, conforme establece el art. 34 LOTIC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus presidentes, así como a la Junta General y al Consejo de Gobierno del Principado de Asturias, por conducto de sus presidentes, al objeto de que, en el plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaren convenientes; tener por invocado el art. 161.2 CE lo que, a su tenor y conforme dispone el art. 30 LOTIC, produce la suspensión de la vigencia y aplicación del precepto impugnado desde la fecha de interposición del recurso para las partes del proceso y desde el día en que aparezca publicada la suspensión en el «Boletín Oficial del Estado»

para los terceros; y publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que tuvo lugar el 9 de noviembre de 2021) y en el «Boletín Oficial del Principado de Asturias» (lo que tuvo lugar el 16 de noviembre de 2021).

3. Mediante escrito registrado el día 11 de noviembre de 2021, el presidente del Senado comunicó el acuerdo de la mesa de la Cámara en el sentido de darse por personada en el proceso y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC. Lo mismo hizo la presidenta del Congreso de los Diputados en escrito registrado en este tribunal el día 18 de noviembre de 2021.

4. La letrada de la Junta General del Principado de Asturias, en la representación que legalmente ostenta, por escrito registrado en este tribunal el 19 de noviembre de 2021, se personó en nombre de la Cámara y manifestó, de conformidad con lo acordado por la mesa en su sesión de 16 de noviembre anterior, que no formularía alegaciones, ofreciendo su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

5. El letrado del Principado de Asturias, en representación de dicha Comunidad Autónoma y de su Consejo de Gobierno, se personó y formuló alegaciones mediante escrito registrado el 29 de noviembre de 2021, oponiéndose al recurso con los argumentos que siguen:

a) Considera que el planteamiento del recurso es equivocado, puesto que la finalidad de la deducción autonómica no es favorecer a contribuyentes que hayan desarrollado actividades económicas, sino beneficiar a los que, precisamente a causa de la pandemia, no hayan podido hacerlo. La deducción recurrida no pretende fomentar una determinada actividad, como en los casos a los que se refieren las SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, y 197/2012, de 6 de noviembre, invocadas en la demanda. Por el contrario, tiene por objeto favorecer a contribuyentes que, por causa de la pandemia, o bien no han desarrollado actividad alguna, o bien han visto reducida la misma a la mínima expresión.

Transcribe, a continuación, el art. 10 del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19. Dicho precepto (i) suspendió la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas, salvo los casos expresamente citados, referidos a bienes y servicios de primera necesidad; (ii) limitó la permanencia en los establecimientos cuya apertura estaba permitida; y (iii) suspendió las actividades de hostelería y restauración, salvo los servicios de entrega a domicilio. Recuerda que, posteriormente, fue promulgado el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2, en cuyo art. 5 se establecieron limitaciones a la libertad de circulación y en cuyo art. 7 se regularon limitaciones de permanencia en espacios públicos y privados.

En relación con estas normas las autoridades sanitarias autonómicas competentes dictaron diversas disposiciones que impidieron o limitaron gravemente el normal desarrollo de muy diversas actividades económicas y profesionales. Señala como ejemplo la Resolución de 19 de junio de 2020, de la Consejería de Salud, por la que se establecen medidas urgentes de prevención, contención y coordinación necesarias para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por la Covid-19 tras la expiración de la vigencia del estado de alarma (suplemento del «Boletín Oficial del Principado de Asturias» núm. 118, de 19 de junio de 2020).

Argumenta que, desde el 14 de marzo de 2020 hasta el 9 de mayo de 2021, en virtud de diversas disposiciones y actos adoptados por las autoridades, un número significativo de personas se vieron imposibilitadas para desarrollar en todo o en gran parte su actividad económica o profesional. Para paliar los evidentes efectos negativos de tal situación, se arbitraron diversas medidas; en concreto, el Principado de Asturias concedió ayudas económicas dirigidas a personas trabajadoras autónomas o por cuenta

propia cuyas actividades fueron suspendidas o muy limitadas en virtud de la crisis sanitaria.

Cita, en particular, el Decreto 12/2020, de 8 de abril, de la Consejería de Industria, Empleo y Promoción Económica (suplemento del «Boletín Oficial del Principado de Asturias» núm. 69, de 8 de abril de 2020), que establece como beneficiarios (art. 5) a «las personas físicas que ejerzan su actividad en establecimientos abiertos al público ubicados en alguno de los concejos del Principado de Asturias y con domicilio fiscal en el Principado de Asturias, que sean personas trabajadoras autónomas o por cuenta propia, y que desarrollen alguna de las actividades cuya apertura al público haya quedado suspendida con arreglo a lo previsto en el anexo del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19, que cumplan los requisitos previstos en la norma siguiente».

Así pues, concluye que los beneficiarios de la deducción por la obtención de subvenciones y/o ayudas para paliar el impacto provocado por la Covid-19 sobre los sectores especialmente afectados por la pandemia no son contribuyentes a los que se incentiva para que desarrollen una determinada actividad económica, sino contribuyentes a los que se les compensa por no haber podido desarrollar una actividad económica o profesional, por lo que no se da el supuesto señalado por el Estado de que se hayan concedido con la finalidad de favorecer a contribuyentes que desarrollen actividades económicas.

b) El art. 46.1 c) de la Ley 22/2009 permite a las comunidades autónomas establecer deducciones en la cuota íntegra autonómica sobre las subvenciones y ayudas autonómicas no exentas, con carácter general. La única excepción es que estas deducciones no podrán establecerse cuando afecten al desarrollo de actividades económicas. En este sentido, se reitera que la deducción impugnada no afecta al desarrollo de actividades económicas, sino, precisamente, a la ausencia de actividad, que es su contrario dialéctico, razón por la cual no concurre la excepción a la regla general y la deducción recurrida se ajusta al bloque de la constitucionalidad.

Para el letrado autonómico el dictamen del Consejo de Estado núm. 623/2021, que obra en el expediente, admite lo anterior, aunque no lo lleva a sus lógicas consecuencias. Transcribe varios pasajes del citado dictamen, en los que se reconoce: (i) que las ayudas del Decreto 84/2020, de 13 de noviembre, del Consejo de Gobierno del Principado de Asturias, tienen por destinatarios a los sectores turístico, hostelero y de restauración (actividades suspendidas por la normativa de la pandemia), los cuales se han visto impedidos para el ejercicio de la actividad desde el verano; (ii) que las ayudas otorgadas tienen por destinatarios a las personas naturales y jurídicas cuyas actividades no puedan ser desarrolladas como consecuencia de la aplicación de medidas adoptadas para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por la Covid-19; y (iii) que la finalidad de estas ayudas públicas es la reactivación y mantenimiento del tejido empresarial afectado por la falta de actividad, para evitar su cierre o parálisis, no promover o incentivar actividades económicas.

Por tanto, si se parte de la situación real, en que los beneficiarios de estas ayudas son personas y entidades cuya actividad ha sido impedida, se llega a la conclusión de que la deducción autonómica no afecta al desarrollo de actividades económicas, sino a la ausencia de actividad. Y, por consiguiente, prevalece la regla general para que las comunidades autónomas puedan establecer estas deducciones (subvenciones y ayudas autonómicas no exentas), no la excepción.

Por consiguiente, interesa la íntegra desestimación del recurso.

c) Mediante otrosí, solicita el levantamiento de la suspensión, sin esperar al transcurso de los cinco meses previstos por el art. 161.2 CE, posibilidad admitida por la doctrina del Tribunal (cita, entre otros, el ATC 95/2011, de 21 de junio). Para ello invoca la presunción de constitucionalidad de que goza el precepto impugnado y el que la regla general es la posibilidad de que las comunidades autónomas aprueben deducciones en el IRPF, no la excepción esgrimida por el recurso.

Añade que recae sobre el Estado la carga de acreditar la existencia de daños reales, materiales y efectivos, de difícil o imposible reparación, que se derivarían de la aplicación de la norma autonómica cuestionada a lo largo del proceso constitucional, según reiterada doctrina. Al respecto, considera que el escrito de demanda no ha satisfecho dicha carga.

Por el contrario, el mantenimiento de la suspensión de la deducción produce unos perjuicios ciertos e inmediatos para el interés público y de terceros. La suspensión de actividades económicas durante la pandemia ya ha generado un cuantioso perjuicio económico a varios sectores, como el turístico, hostelero y de restauración. La deducción aprobada pretende paliar los daños irrogados a estos sectores, reduciendo las cargas fiscales de numerosas personas naturales y jurídicas que no han podido realizar las actividades económicas que constituyen su sustento, razón por la cual la suspensión agravaría el quebranto ya padecido.

6. El día 10 de diciembre de 2021 tuvo entrada en el registro general de este tribunal un escrito del abogado del Estado por el que solicitaba el mantenimiento de la suspensión.

Tras recordar la doctrina constitucional aplicable para decidir sobre esta cuestión, citaba el informe del Ministerio de Hacienda y Función Pública de 20 de septiembre de 2021. En él se argumentaba que, si no se mantuviera la suspensión y la norma autonómica fuera declarada finalmente inconstitucional, habría que iniciar multitud de procedimientos para anular las deducciones aplicadas y reintegrar a la hacienda pública los importes correspondientes. La práctica de liquidaciones a todos los contribuyentes que se hubieran aplicado la deducción controvertida daría lugar a un importante incremento de las tareas de gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Tampoco descarta que, pese a dichos procedimientos, la actuación de los contribuyentes pudiera quedar amparada por el principio de seguridad jurídica y fuera inamovible, generando la consiguiente pérdida recaudatoria para la hacienda pública.

7. Por providencia de 8 de febrero de 2022, se señaló para deliberación y votación de la presente sentencia el día 9 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto del recurso de inconstitucionalidad y posiciones de las partes.

El presente recurso de inconstitucionalidad ha sido promovido por el presidente del Gobierno contra el art. 14 *nonies* del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado mediante Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, en la redacción dada por el art. 39.8 de la Ley de la Junta General del Principado de Asturias 3/2020, de 30 de diciembre, de presupuestos generales para 2021. El citado precepto establece una nueva deducción autonómica en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, con la siguiente redacción:

«Artículo 14 nonies. *Deducción por la obtención de subvenciones y/o ayudas para paliar el impacto provocado por la Covid-19 sobre los sectores especialmente afectados por la pandemia.*

1. Los contribuyentes que integren en la base imponible general el importe correspondiente a subvenciones y/o ayudas otorgadas por la administración del Principado de Asturias o su sector público para paliar el impacto provocado por la Covid-19 sobre los sectores especialmente afectados por la pandemia, podrán aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del impuesto.

2. El importe de la deducción será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen sobre el importe de la subvención integrado en la base liquidable autonómica.»

En los términos que se sintetizan en los antecedentes, el abogado del Estado solicita que se declare la inconstitucionalidad y nulidad del precepto transcrito por invadir la competencia exclusiva del Estado sobre hacienda general (art. 149.1.14 CE), al desbordar el marco competencial de la cesión de competencias normativas a la comunidad autónoma sobre las deducciones en la cuota del IRPF.

Por su parte, el letrado del servicio jurídico del Principado de Asturias interesa la desestimación del recurso por no concurrir la tacha de inconstitucionalidad invocada, al haber ejercido las competencias normativas sobre las deducciones en la cuota del IRPF dentro del marco establecido en el bloque de la constitucionalidad y, por tanto, sin contravenir el art. 149.1.14 CE, en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE.

2. Distribución de competencias respecto de las deducciones en la cuota del IRPF.

La controversia trabada es estrictamente competencial. Por tanto, debemos comenzar recordando la distribución del poder tributario estatal y autonómico en materia de tributos estatales cedidos que hacen la Constitución y el bloque de la constitucionalidad, dado que en los estatutos de autonomía las comunidades autónomas han asumido competencias sobre los mismos; en el caso del Principado de Asturias, en la disposición adicional de la Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre, que aprueba su Estatuto de Autonomía.

En la reciente STC 186/2021, de 28 de octubre, cuyo fundamento jurídico 2 se da aquí por reproducido, hemos recordado las líneas fundamentales del citado marco competencial, que son las siguientes:

a) Los impuestos cedidos son tributos de titularidad estatal, fruto de la potestad tributaria originaria del Estado ex art. 133.1 CE y de su competencia exclusiva sobre «hacienda general» (art. 149.1.14 CE). Por tanto, es el Estado el que establece en la ley orgánica a la que se refiere el art. 157.3 CE «la regulación esencial de la cesión» (STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3), actualmente recogida en los arts. 10, 11, 19.2 y 20.2, 3 y 5 LOFCA. En las leyes reguladoras del sistema de financiación autonómica, actualmente la Ley 22/2009, complementa y desarrolla ese marco orgánico general, detallando las condiciones y el alcance de la cesión.

En concreto, para el Principado de Asturias dicha cesión se produce, en su actual configuración, con la promulgación de la Ley 19/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (en adelante, Ley 19/2010), que modifica la disposición adicional de su Estatuto de Autonomía, en cumplimiento del art. 10.2 LOFCA, según el cual, se entenderá efectuada la cesión «cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una ley específica».

Por lo que aquí interesa, además del Estatuto y la LOFCA, en lo que concierne a la delegación de facultades normativas al amparo del art. 150.1 CE, tanto la Ley 19/2010 como la Ley 22/2009, a la que se remite la primera, forman parte del bloque de la constitucionalidad ex art. 28 LOTC, al delimitar competencias entre el Estado y las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos [por todas, SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 2 c), y 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 2].

b) Por tanto, los tributos cedidos son establecidos y regulados principalmente por el Estado, si bien su rendimiento corresponde total o parcialmente a las comunidades autónomas (arts. 44.2 del Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias y 10.1 LOFCA). Pero la cesión a las comunidades autónomas no implica «la transmisión de la titularidad sobre el mismo [tributo cedido] o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo» (SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8; 35/2012, de 15 de marzo, FJ 7, y 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 3). En la actualidad, el régimen legal de los tributos cedidos varía en función de la figura impositiva objeto de cesión y esas diferencias se proyectan sobre las tres dimensiones de la competencia que puede ejercerse sobre la materia tributaria: la normativa, la ejecutiva (que incluye también las

funciones de sanción y de revisión) y el derecho sobre el rendimiento o producto de la recaudación de dichos tributos.

c) En lo atinente al IRPF, el régimen de cesión establece, de un lado, la atribución del rendimiento correspondiente al 50 por 100 del impuesto [disposición adicional, apartado 1.a) del Estatuto del Principado de Asturias; art. 11 a) LOFCA; arts. 12, 25.1 a), 26 y 30 de la Ley 22/2009, y art. 1 a) de la Ley 19/2010], sin delegación de competencias ejecutivas [arts. 19.2 y 3, y 20.2 y 3 LOFCA y art. 54.2 a) de la Ley 22/2009, al que se remite el art. 2.1 de la Ley 19/2010]. Tales competencias corresponden al Estado a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de los órganos económico-administrativos estatales.

De otro lado, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 150.1 CE y 19.2 LOFCA, a partir del sistema de financiación autonómica implantado en España en 1997, la cesión de tributos a las comunidades autónomas incluye la delegación de competencias normativas que, en cada caso, se indiquen al regular la cesión aplicable *ratione temporis* (por todas, SSTC 25/2016, de 15 de febrero, FJ 2, y 33/2016, de 18 de febrero, FJ 4). En cuanto al IRPF, estas competencias normativas delegadas consisten, en virtud del art. 19.2 a) LOFCA, en «la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y *deducciones de la cuota*» (la cursiva es nuestra).

Como quiera que el ejercicio autonómico de dichas competencias normativas debe realizarse «en los términos que establezca la ley que regule la cesión de tributos» (arts. 10.3 y 19.2 LOFCA) y esta se remite a lo dispuesto en la Ley 22/2009 (art. 2.2 de la Ley 19/2010), habrá que estar a lo preceptuado en su art. 46 («Alcance de las competencias normativas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas») que, en lo que interesa al objeto del proceso, dispone lo siguiente:

«1. En el impuesto sobre la renta de las personas físicas, las comunidades autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

[...]

c) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por:

[...]

Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la comunidad autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro».

Aunque las leyes estatales reguladoras de los tributos cedidos no son parámetro de enjuiciamiento de forma directa, sí pueden serlo por remisión (STC 197/2012, FJ 3, con cita de la STC 161/2012, FJ 3). En este caso, será norma de contraste la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (en adelante, LIRPF).

3. Enjuiciamiento de la norma autonómica impugnada. Estimación.

Una vez expuesto el ámbito de la delegación estatal de las competencias normativas sobre las deducciones en la cuota del IRPF, corresponde ya analizar si el establecimiento de una deducción autonómica «por la obtención de subvenciones y/o ayudas para paliar el impacto provocado por la Covid-19 sobre los sectores especialmente afectados por la pandemia» se ajusta al marco y límites fijados por el Estado en el art. 46 de la Ley 22/2009 (al que se remite el art. 2.2 de la ley específica de cesión) en el ejercicio de sus competencias ex arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE.

a) Según el tenor de la norma impugnada, la deducción tiene por destinatarios a contribuyentes del IRPF que hayan obtenido subvenciones y/o ayudas autonómicas «para paliar el impacto provocado por la Covid-19 sobre los sectores especialmente afectados por la pandemia» (la cursiva es nuestra). De la propia denominación del

beneficio fiscal se colige que tiene por objeto las subvenciones y ayudas reconocidas a contribuyentes del IRPF que desarrollan actividades económicas. Así lo confirman las normas reguladoras que cita el letrado autonómico, como son el Decreto 84/2020, de 13 de noviembre, del Consejo de Gobierno del Principado de Asturias, por el que se aprueban ayudas urgentes destinadas a personas autónomas y pymes –pequeñas y medianas empresas– del sector turístico, hostelero y de restauración afectadas por la crisis de la Covid-19, y la disposición adicional novena de la Ley 3/2020, que crea un «fondo de ayudas urgentes» dirigidas a trabajadores por cuenta propia o autónomos, comunidades de bienes, sociedades civiles y pymes cuyas actividades no puedan ser desarrolladas como consecuencia de la aplicación de medidas adoptadas por las autoridades competentes para hacer frente a la crisis sanitaria.

Las subvenciones y ayudas de cualquier clase, percibidas por empresarios y profesionales por razón de su actividad, constituyen ingresos contables que tienen la calificación de rendimientos de actividades económicas, conforme a lo dispuesto en el art. 27.1 LIRPF según el cual:

«Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

Por aplicación de los criterios del impuesto sobre sociedades, al que se remite a estos efectos el art. 14.1 b) LIRPF, cuando las ayudas se aplican a compensar gastos del ejercicio o la pérdida de ingresos, tendrán el tratamiento de subvenciones corrientes y deberán tributar como ingresos del ejercicio. Por su parte, las destinadas a favorecer inversiones en inmovilizado o gastos de proyección plurianual se tratarán como subvenciones de capital, por lo que se imputarán en la misma medida en que se amorticen las inversiones o se produzcan los gastos realizados con cargo a las mismas (norma de valoración 18 del plan general de contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre). Tanto en uno como en otro caso se integran en la base imponible general del IRPF, en concepto de rendimientos de actividades económicas.

b) El letrado del Gobierno del Principado de Asturias admite que la deducción está prevista para empresarios o profesionales perceptores de subvenciones o ayudas destinadas a compensar la pérdida de actividad económica debida a la pandemia. Tampoco cuestiona que la obtención de dichas subvenciones o ayudas está sujeta al IRPF en concepto de «rendimientos de actividades económicas». Sostiene, empero, que como no persiguen la finalidad de incentivar una actividad, sino paliar los perjuicios de la inactividad, no afectan al «desarrollo de actividades económicas», de modo que no están exceptuadas de la competencia autonómica por el art. 46.1 c) de la Ley 22/2009.

Dicha argumentación no puede acogerse. Toda subvención y ayuda pública cumple una función de fomento, lo que también incluye la compensación de daños, perjuicios o pérdidas debidas, entre otras, a catástrofes, crisis económicas o situaciones como la pandemia de la Covid-19. Y cuando se perciben por empresarios y profesionales, como es el caso, constituyen ingresos que se integran en los rendimientos de actividades económicas, aunque se dirijan a compensar la escasa o nula actividad por razón de la pandemia. Es decir, por más que su perceptor no haya obtenido otro ingreso, al no haber podido desarrollar su actividad, deberá integrar el importe de la subvención o ayuda recibida de la comunidad autónoma en la base imponible general del IRPF, en el apartado «rendimientos de actividades económicas». Esto no solo sucede con las subvenciones y ayudas otorgadas por razón de la pandemia, sino con las de cualquier clase que reciba un empresario o profesional, con la única excepción de las exentas en virtud del art. 7 LIRPF («Rentas exentas»).

Ahora bien, el empresario o profesional que reciba la subvención o ayuda tributará por los rendimientos netos, es decir, una vez descontados los gastos deducibles, según

las reglas del impuesto sobre sociedades (art. 28.1 LIRPF). Por tanto, si aun después de integrar la subvención o ayuda, el resultado neto de la actividad es negativo, no habrá tributación efectiva por el concepto «rendimientos de actividades económicas».

Así las cosas, una deducción como la impugnada queda excluida de las que pueden establecer las comunidades autónomas, ya que «afect[a] al desarrollo de actividades económicas». En las SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 5, y 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 4, referidas ambas a deducciones autonómicas que se declararon inconstitucionales por incumplir el límite de «no afectar al desarrollo de actividades económicas», hemos interpretado dicha expresión en el sentido de «ligadas al ejercicio de actividades económicas» o «vinculadas con la obtención de rentas empresariales o profesionales».

Tal es el caso de la deducción enjuiciada, puesto que –como admite la representación autonómica– las ayudas y subvenciones a que se refiere son rentas empresariales o profesionales, mientras que el límite del art. 46.1 c) de la Ley 22/2009 busca precisamente –como alega el abogado del Estado– que el gravamen en el IRPF de las actividades económicas (así como el de las rentas del ahorro) sea homogéneo en todo el territorio nacional, lo que no se verificaría de admitirse deducciones autonómicas como la enjuiciada. Así pues, el Estado, titular del impuesto, no ha cedido esta competencia normativa y se ha reservado la decisión sobre la tributación, incluidos los beneficios fiscales, de este tipo de rentas.

Conviene recordar, como hace la STC 197/2012, FJ 4, que la enumeración de competencias autonómicas del art. 46.1 de la Ley 22/2009 es taxativa, pues el art. 46.2 f), dispone que las comunidades autónomas no podrán regular otras materias que las previstas en aquel.

En suma, la deducción regulada en el art. 14 *nonies* del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos, en la redacción dada por el art. 39.8 de la Ley 3/2020, vulnera la prohibición del art. 46.1 c) de la Ley 22/2009 (art. 149.1.14 CE en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE).

c) Debemos aclarar, por último, que no procede pronunciarse –como parece pretender el representante autonómico–, sobre si la deducción impugnada es pertinente para el objetivo de no agravar el quebranto ocasionado por la falta de actividad debida a la pandemia de la Covid-19. En efecto, no corresponde efectuar valoración alguna sobre la calidad o acierto técnico de la norma autonómica controvertida «pues no es este tribunal ‘juez de la calidad técnica de las leyes’, en su triple dimensión de corrección técnica, oportunidad o utilidad de las leyes (STC 341/1993, de 18 de diciembre, FJ 2; con posterioridad, STC 341/2005, de 21 de diciembre, FJ 9), sino ‘vigilante de su adecuación a la Constitución’ (STC 40/2018, de 26 de abril, FJ 8)» [SSTC 119/2018, de 31 de octubre, FJ 2 b), y 65/2020, FJ 8 A)] y, en este caso, al marco de cesión estatal de competencias normativas sobre el IRPF diseñado en el bloque de la constitucionalidad.

Por todo lo expuesto, debemos declarar la inconstitucionalidad y nulidad del art. 14 *nonies* del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos, en la redacción dada por el art. 39.8 de la Ley 3/2020. La estimación íntegra del recurso antes del transcurso del plazo de cinco meses hace innecesario que nos pronunciemos sobre el levantamiento o mantenimiento de la suspensión, como obliga el art. 161.2 CE (por todas, STC 16/2020, de 28 de enero, FJ 6).

4. Alcance y efectos de la inconstitucionalidad y nulidad.

Resta modular el alcance de esta declaración de inconstitucionalidad y nulidad para atender adecuadamente a otros valores con trascendencia constitucional. Debe tenerse en cuenta que, conforme a la disposición final tercera («Entrada en vigor») de la Ley 3/2020, el art. 39.8 entró en vigor el 31 de diciembre de 2020, fecha su publicación en el «Boletín Oficial del Principado de Asturias»; antes, por tanto, de que tuviera efectos la suspensión en virtud del art. 161.2 CE, el 9 de noviembre de 2021, fecha de publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de la incoación del recurso. En consecuencia, la deducción pudo aplicarse a los hechos imposables del IRPF

devengados desde el 31 de diciembre de 2020 hasta el 9 de noviembre de 2021. Para salvaguardar los derechos de los contribuyentes que pudieran haber aplicado la norma y conforme a exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las obligaciones tributarias devengadas a su amparo no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la inconstitucionalidad y nulidad ahora declaradas.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar el presente recurso de inconstitucionalidad y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad y nulidad del art. 14 *nonies* del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado mediante Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre en la redacción dada por el art. 39.8 de la Ley de la Junta General del Principado de Asturias 3/2020, de 30 de diciembre, de presupuestos generales para 2021, con el alcance previsto en el fundamento jurídico 4.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a nueve de febrero de dos mil veintidós.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Santiago Martínez-Vares García.—Antonio Narváez Rodríguez.—Ricardo Enríquez Sancho.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—María Luisa Balaguer Callejón.—Ramón Sáez Valcárcel.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—Inmaculada Montalbán Huertas.—Firmado y rubricado.