



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

**El Impuesto sobre el valor de la
producción de la energía eléctrica:
constitucionalidad y conformidad
con el Derecho de la Unión
Europea**

Presentado por:

Laura Cabeza Sánchez

Tutelado por:

Felipe Alonso Murillo

Valladolid, julio de 2020

RESUMEN

El presente trabajo analiza la constitucionalidad y la conformidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, como reza su título, extremos que han sido polémicos desde su introducción en el sistema tributario español por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Con respecto a la constitucionalidad, se estudia la posible violación de los principios constitucionales de igualdad y de capacidad económica, así como la posible incidencia constitucional de las situaciones de doble imposición que genera este impuesto en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas o con el Impuesto de Sociedades, analizando pormenorizadamente los pronunciamientos del Tribunal Constitucional que hasta el momento se han producido.

Con respecto a la conformidad con el Derecho de la Unión Europea, se examinan las dudas suscitadas por el Auto pronunciado el 22 de febrero de 2019 por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, con el que se plantearon las cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea pendientes aun de contestación. Tres son los aspectos objeto de análisis detallado: la compatibilidad del impuesto con la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales; la posible contradicción de este gravamen tributario con los objetivos de la Directiva 2009/28/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, y, finalmente, la posible distorsión por este impuesto del mercado interior de la electricidad, al vulnerar el principio de no discriminación contemplado en la Directiva 2009/72/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad.

Palabras clave: Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica; fiscalidad medioambiental; impuestos con finalidad específica; doble imposición; fomento de energías renovables; mercado interior de electricidad.

ABSTRACT

This work analyzes the constitutionality and the conformity with the European Law of the Tax on the Value of Electric Power Production, as its title reads, extremes that have been controversial since its introduction into the Spanish tax system by Law 15/2012, December 27th., of fiscal measures for energy sustainability.

In relation to the constitutionality of this tax, the possible violation of equality and economic capacity constitutional principles is studied. As well as, the possible constitutional incidence of the double taxation situations that this tax generates in relation to the Tax on Economic Activities or the Corporation Tax is also considered. In both subjects, the pronouncements of the Spanish Constitutional Court so far have been produced are subjected to a detailed analysis.

In relation to the accordance with European Law, the doubts were revealed in the Resolution of February 22nd., 2019 by the Contentious-Administrative Chamber, of the Superior Court of Justice of the Valencian Community, which in turn referred the matter to the European Court of Justice for a preliminary ruling, which is still pending. There are three aspects that are specifically analyzed: the compatibility of this tax with the Council Directive 2008/118/EC, of 16 December 2008, concerning the general arrangements for excise duty; the possible contradiction of this tax with the objectives of the Directive 2009/28/EC of the European Parliament and of the Council, of 23 April 2009, on the promotion of the use of energy from renewable sources, and, finally, the possible distortion by this tax of the internal market in electricity, by violating the principle of non-discrimination set out in the Directive 2009/72/EC of the European Parliament and of the Council, of 13 July 2009, concerning common rules for the internal market of electricity.

Keywords: Tax on the Value of Electric Power Production; environmental taxation; taxes with specific purposes; double taxation; promotion of renewable energies; internal electricity market in EU.

ÍNDICE

Abreviaturas.....	- 4 -
1. Introducción.....	- 6 -
2. El Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica: justificación atribuida, naturaleza otorgada y elementos estructurales	- 9 -
a. Hecho imponible.....	- 12 -
b. Contribuyentes.....	- 14 -
c. Cuantificación del tributo: base imponible, tipo de gravamen y cuota tributaria..	- 15 -
3. Análisis constitucional del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.	- 17 -
a. El IVPEE y los principios de seguridad jurídica e igualdad: a propósito de la STC de 6 de noviembre de 2014.....	- 17 -
b. El ATC de 13 de diciembre de 2016	- 21 -
c. El IVPEE y el principio de capacidad económica: a propósito del ATC de 20 de junio de 2018	- 28 -
4. Análisis de la conformidad del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y el Derecho de la Unión Europea.	- 40 -
a. El Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 22 de febrero de 2019.-	- 46 -
I. El IVPEE y la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales.....	- 48 -
II. El IVPEE y la Directiva 2009/28/CE, relativa al fomento de la energía procedente de fuentes renovables	- 66 -
III. El IVPEE y la Directiva 2009/72/CE, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad	- 72 -
5. Conclusiones.....	- 85 -
6. Bibliografía.....	- 90 -

Abreviaturas

- AN Audiencia Nacional

- CCAA Comunidades Autónomas

- CE Constitución Española

- Directiva 2000/60/CE Directiva 2000/60/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, referida al marco de actuación en el ámbito de la política de aguas

- Directiva 2003/96/CE Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad

- Directiva 2008/118/CE Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2007, relativa al régimen general de los impuestos especiales exige que los tributos que graven directa o indirectamente la electricidad

- Directiva 2009/28/CE Directiva 2009/28/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE

- Directiva 2009/72/CE Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE

- IAE Impuesto sobre Actividades Económicas

- IE Impuesto especial sobre la Electricidad

- IS Impuesto sobre Sociedades

– IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
– IVMDH	Impuesto Especial sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos
– IVPEE	Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica
– LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
– LSE	Ley del Sector Eléctrico
– MIBEL	Mercado Ibérico de Energía Eléctrica
– RDL	Real Decreto Legislativo
– SIEG	Servicio económico de interés general
– TC	Tribunal Constitucional
– TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
– TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
– TRLHL	Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales
– TS	Tribunal Supremo
– TSJCV	Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana
– UE	Unión Europea

1. Introducción.

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, se promulgó con el objetivo de *“armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la sostenibilidad”*, tal y como confiesa el preámbulo de la Ley, siguiendo así la línea de los principios básicos que rigen la política fiscal, energética y ambiental de la Unión Europea (en adelante “UE”). En el preámbulo se señala también el fundamento de la Ley, residenciado en el artículo 45 de la Constitución Española¹ (en adelante “CE”), el cuál configura la protección del medioambiente como un principio rector de las políticas sociales y económicas debido, como se añade, a *“la incidencia, cada vez mayor de la producción y el consumo de energía en la sostenibilidad del medioambiente”*, lo que exige la existencia de un marco normativo y regulatorio que *“garantice a todos los agentes el adecuado funcionamiento del modelo energético que, además, contribuya a preservar nuestro rico patrimonio ambiental”*.

Así, con la confesada finalidad de internalizar los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos, esta Ley establece cuatro nuevos tributos: (1) el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica; (2) el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica; (3) el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas², y (4) el Canon por la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica³.

¹Artículo 45 CE: *“1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. 3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado”*.

² Estos impuestos relativos a la producción y almacenamiento del combustible nuclear gastado fueron objeto de cuestión prejudicial ante el TJUE, planteada por el Tribunal Supremo (en adelante, “TS”), que fue resuelta por STJUE de 7 de noviembre de 2019, *UNESA* (C-80/18 a C-83/18; EU:C:2019:934), en la que se afirma su compatibilidad con la Directiva 2009/72/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009 (en adelante “Directiva 2009/72/CE”), relativa al establecimiento de normas comunes para el mercado interior de la electricidad (DOUE, serie L, número 211, de 14 de agosto de 2009).

³ Este canon por la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica fue, de igual modo, objeto de cuestión prejudicial ante el TJUE, planteada también por el TS, por su posible

Se pretendía, de este modo, conseguir una mejora de los niveles de eficiencia energética, tratando de asegurar a la vez una mejor gestión de los recursos naturales y de avanzar en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental.

Asimismo, con esta ley se contribuye según su preámbulo a la integración de las políticas medioambientales dentro del sistema tributario, en el que *“tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes”*. Pero como señala la doctrina tributaria, el hecho de que se utilicen tributos para la protección del medioambiente no conlleva que pierdan su función primordial como figura tributaria, es decir, servir de instituto jurídico financiero necesario para recaudar recursos económicos para sostener las necesidades públicas⁴.

Se puede señalar en este apartado introductorio que algunos de los hechos impositivos de los tributos introducidos por la Ley de constante referencia resultaron coincidentes con distintos impuestos autonómicos preexistentes, aunque no es el caso del que es objeto de análisis en este trabajo. Es el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear y del Impuesto sobre depósitos de energía radiactivos creado por la comunidad autónoma de Andalucía mediante la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas⁵.

incompatibilidad esta vez con la Directiva 2000/60/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, (en adelante “Directiva 2000/60”), referida al marco de actuación en el ámbito de la política de aguas (DOUE, serie L, número 327, de 22 de diciembre de 2000) y la Directiva 2009/72/CE, por la que se establecen normas comunes para el mercado interior de la electricidad. La STJUE de 7 de noviembre de 2019, *UNESA* (C-105/18 a 113/18; EU:C:2019:935), resolvió las cuestiones prejudiciales y estableció la compatibilidad del tributo con esas directivas.

⁴ En términos similares, JÍMENEZ VARGAS, P.J., “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”, *Revista Quincena Fiscal*, editorial Aranzadi, núm. 1, 2016. En este mismo sentido, señala GONZÁLEZ GARCÍA, E., en “Los tributos extrafiscales en el derecho español”, *Justicia y Derecho Tributario*, editorial La Ley, pág. 614, que a pesar de que la capacidad contributiva pierde funcionalidad frente a los tributos extrafiscales, el tributo es ante todo y sobre todo un instrumento jurídico pensado para la cobertura del gasto público, de modo que *“un ingreso que no proporcione ingresos podrá ser muchas cosas, pero desde luego, no un tributo”*.

⁵ Lo mismo sucedió con el impuesto canario sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades, establecido por la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. Con posterioridad a la aprobación de la Ley 15/2012, la Comunidad Autónoma de Cataluña aprobó el impuesto sobre la producción de la energía eléctrica de origen nuclear por Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto

Atendiendo al mandato del artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, (en lo sucesivo “LOFCA”), encargado de establecer la prohibición de doble imposición entre tributos autonómicos y estatales o locales, la exigencia de tales impuestos autonómicos quedó suspendida en tanto exista un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible, sin perjuicio de la aplicación de las medidas de compensación previstas en dicho artículo 6.2 LOFCA, como señala la disposición adicional primera de la propia Ley 15/2012, por la disminución de ingresos que sufriesen las Comunidades Autónomas (en adelante “CCAA”) en tributos autonómicos establecidos antes del 28 de septiembre de 2012.

Decir para finalizar esta brevísima introducción, por ser éste el objeto del presente trabajo, que el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (en adelante “IVPEE”) ha planteado numerosos problemas jurídicos relevantes. Ha generado dudas sobre su constitucionalidad, en lo relativo a su ajuste a los principios de seguridad jurídica e igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad, junto con su posible solapamiento con otras figuras tributarias existentes en nuestro sistema. E igualmente ha planteado dudas sobre su ajuste al Derecho de la UE, por su posible incompatibilidad con las directivas sobre impuestos especiales, imposición de la electricidad y sobre las energías renovables. Al análisis de todas estas cuestiones dudosas se refieren los capítulos que siguen, previa sumaria exposición de su justificación, naturaleza y elementos estructurales.

sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, impuesto que fue declarado inconstitucional por STC 74/2016, de 14 de abril, FJ 4º (ES:TC:2016:74), al vulnerar la prohibición de doble imposición establecida por el artículo 6.2 LOFCA. Esta misma Comunidad Autónoma aprobó en 2017 otro impuesto, el impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos mediante la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono, impuesto que fue declarado también inconstitucional por STC 43/2019, de 27 de marzo, FJ 5º (ES:TC:2019:43), por los mismos motivos que el anteriormente mencionado.

2. El Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica: justificación atribuida, naturaleza otorgada y elementos estructurales

El IVPEE se encuentra regulado en los artículos 1 a 11 de la Ley 15/2012, que conforman su Título I. Se trata de un impuesto que, como señala el artículo 2 de dicha Ley 15/2012, se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco⁶ y Navarra⁷, en los que hoy es un tributo concertado y convenido, respectivamente.

⁶ En el caso de los territorios forales del País Vasco, la Ley 7/2014, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, introdujo en esta última ley la “*Sección 4.ª ter. Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Artículo 23 quáter. Normativa aplicable y exacción del Impuesto. Uno. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Dos. La exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que las instalaciones de producción de energía eléctrica radiquen en territorio común o vasco. Tres. Los pagos a cuenta del Impuesto se exigirán por una u otra Administración, conforme al criterio contenido en el apartado Dos anterior. Cuatro. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una corresponda*”.

⁷ En el caso de Navarra, inicialmente la controvertida Ley Foral 24/2012, de 26 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, estableció este tributo en la Comunidad Foral, que incorporaba, en su artículo 2, como novedad respecto de la regulación del impuesto estatal, dos supuestos de exención, concretados en los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de carácter renovable cuya potencia instalada nominal no supere los 100kW por instalación, y en los titulares o cotitulares de instalaciones de energía eléctrica de carácter renovable durante un periodo de cinco años, siempre que se renueven los equipos de producción actuales por otros nuevos que incrementen la producción. Esta ley foral fue declarada inconstitucional por el Pleno del Tribunal Constitucional en Sentencia de 26 de junio de 2014 (STC 110/2014, de 26 de junio, ES:TC:110:2014), con la siguiente argumentación: “*pese a lo afirmado por el Abogado del Estado, la literalidad del artículo 1 de la norma impugnada no ha de llevarnos a concluir que la Ley Foral 24/2012 tenga por objeto disponer la aplicación en la Comunidad Foral de Navarra de un impuesto estatal preexistente, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Por el contrario, es posible considerar que, bien que con una técnica legislativa ciertamente deficiente, la Ley Foral 24/2012 crea un nuevo tributo propio de la Comunidad Foral. Decisión que se combina con la remisión de los aspectos sustanciales de su regulación a las normas estatales relativas al tributo estatal antes mencionado. [...] La conclusión en el sentido de que la norma dispone la creación de un nuevo tributo, bien que por remisión a otro, se ratifica si se tiene en cuenta el hecho de que se establece un régimen de exenciones tributarias distinto del previsto en la norma estatal. Establecido, entonces, que se trata de un tributo propio de la Comunidad Foral podemos ya enjuiciar la Ley Foral 24/2012 que lo crea*” (FJ 4º). Como no es un tributo convenido, se trata de un tributo “distinto de los convenidos”, prosigue el TC, y, por tanto, “*les son plenamente aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 LOFCA, además de los específicamente contenidos en el art. 7 de la Ley del convenio tal y como establece el citado art. 2.2. Uno de tales límites es el que deriva del art. 6.2 LOFCA que prohíbe que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado. [...] A este respecto “para analizar si una Comunidad Autónoma ha sobrepasado en el ejercicio de sus competencias en materia tributaria los límites que le impone el art. 6 LOFCA y, por tanto, para determinar si ha incurrido en una doble imposición contraria a dicho precepto orgánico, ya lo sea con relación a los hechos impositivos gravados por el Estado, ya lo sea respecto de las materias impositivas reservadas a las corporaciones locales, el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede*

Nace, en palabras del apartado II del preámbulo de la Ley 15/2012, para gravar “*la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico (español) de energía eléctrica*”, con el fin de favorecer además el equilibrio presupuestario; expresión genérica que, en realidad, se refiere a que los ingresos que se obtengan de la recaudación del impuesto se destinarán a la financiación del denominado “déficit tarifario”⁸.

Su justificación, establecida en ese mismo apartado, se fundamenta en las importantes inversiones que originan las instalaciones de producción de electricidad en “*las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas*”; instalaciones que además conllevan, por sí mismas o como consecuencia

ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imponible, debiendo abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, tales como los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, los elementos de determinación de la deuda tributaria y, en fin, la posible concurrencia de una finalidad extrafiscal reflejada, no en el preámbulo de la norma reguladora, sino en la propia estructura del impuesto (STC 60/2013, FJ 3, con cita de las SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4, y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4)”. Siendo el anterior nuestro canon, es patente que aquí ha de entenderse vulnerada la prohibición contenida en el art. 6.2 LOFCA. (...) el art. 1 de la Ley Foral 24/2012, reproduce literalmente el art. 4.1 de la Ley estatal 15/2012, dedicado a la definición del hecho imponible, así como que los restantes elementos del tributo, salvo la variación en el régimen de exenciones antes aludida, son en todo coincidentes con los de la Ley estatal 15/2012, hasta el punto de que, según el art. 2 de la Ley 24/2012, en la exacción del impuesto será de aplicación la normativa estatal que lo regule, esto es, los arts. 1 a 11 de la Ley estatal 15/2012. De este modo es indubitado que la Ley Foral 24/2012 incurre en la prohibición establecida en el art. 6.2 LOFCA, siendo, por tanto, inconstitucional y nula” (FJ 5º).

La Ley 14/2015, de 24 de junio, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, introdujo en esta última ley una nueva “*Sección 6ª. Impuesto sobre el valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Artículo 31 bis. Normativa aplicable y exacción del impuesto. 1. En la exacción del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica la Comunidad Foral de Navarra aplicará las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. 2. La exacción de este impuesto corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra cuando la instalación productora de energía eléctrica esté situada en su territorio. Cuando la instalación esté situada en territorio navarro y en territorio común la exacción del impuesto corresponderá a la Administración competente para su autorización. 3. Los pagos a cuenta de este impuesto se exigirán, por una u otra Administración, según los criterios contenidos en el apartado 2. 4. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una corresponda*”.

⁸ El preámbulo de la Ley no especifica lo que se debe entender por equilibrio presupuestario. No obstante, acudiendo a su disposición adicional segunda puede deducirse, al señalar que “*(e)n las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, un importe equivalente a la suma de los siguientes: a) La estimación de la recaudación anual correspondiente al Estado derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente Ley. b) El ingreso estimado por la subasta de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con un máximo de 500 millones de euros*”.

de su existencia y desarrollo, efectos medioambientales, así como elevados costes necesarios para poder garantizar el suministro.

Ahora bien, se debe destacar que la redacción originaria de este apartado II del preámbulo de la Ley 15/2012 no contemplaba ninguna referencia al carácter medioambiental del tributo⁹. Como bien señala PEÑA ALONSO, su justificación ambiental se incorpora en sede parlamentaria, concretamente en el Congreso de los Diputados, pues *“los argumentos medioambientales y las referencias al adecuado funcionamiento del sistema y a la mejora de los niveles de eficiencia son consideraciones accesorias con las que se trata de encubrir la verdadera finalidad del impuesto analizado”*¹⁰. Más adelante se profundizará en este asunto.

Planteada esta cuestión, y como viene señalando expresamente el Tribunal Constitucional (en adelante “TC”) en su doctrina, entre otras, en sus Sentencias de 13 de marzo de 2013 o de 10 de abril de 2014¹¹, para poder determinar la finalidad extrafiscal de un tributo, *“no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (...)”*. En definitiva, *“se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos (...) al objeto de determinar no sólo la riqueza gravada o materia imponible, (...) sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo”*.

Procede, por tanto, analizar los elementos estructurales del IVPEE, dejando constancia previamente de que el IVPEE es caracterizado por el artículo 1 de la Ley

⁹ Esta redacción contemplada en el proyecto de Ley quedaba expresada en los siguientes términos: *“En este sentido y con el fin también de favorecer el equilibrio presupuestario, se establece en el Título I de esta Ley, un impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción y oferta de energía eléctrica en el sistema eléctrico español”*. Se añadía que con él se pretendía gravar *“la capacidad económica de los productores de energía eléctrica que se deriva de su participación en las distintas modalidades de contratación del mercado de producción de energía eléctrica medida en barras de central (...)”*. BOCG, Congreso de los Diputados, serie A, número 25-1, de 28 de septiembre de 2012, pág. 2.

¹⁰ PEÑA ALONSO, J.L., “El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica”, en la obra colectiva *Los tributos del sector eléctrico*, editorial Aranzadi, Pamplona, 2013, pág. 658.

¹¹ SSTC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3º (ES:TC:2013:60); y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3º (ES:TC:2014:53).

15/2012 como “*un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de esta Ley*”¹².

a. Hecho imponible

El aspecto material y espacial del hecho imponible del IVPEE viene dado, como señala el artículo 4 de la Ley 15/2012, en su apartado 1, por “*la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el vigente Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico*” [actual Título IV de la vigente Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (en adelante “LSE”)]. Aclaran los apartados 2 y 3 de este mismo artículo 4 de la Ley 15/2012, respectivamente, que “*la producción en barras de central, a efectos de esta Ley, se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red*”, y que “*respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal*”.

Esta redacción, centrada en la producción e incorporación de energía eléctrica al sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, generó desde el principio la duda de si, al no incluir en el gravamen la energía importada, resulta conforme con los principios de competencia y transparencia exigidos por la regulación interna y comunitaria, porque, como señalaba cuando entró en vigor la Ley 15/2012 el artículo 13.6 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, los intercambios intracomunitarios e internacionales de energía eléctrica se regularán “*respetando los principios de competencia y transparencia que han de regir el mercado de producción*”¹³.

¹² Este artículo 1 fue objeto de varias enmiendas durante su tramitación parlamentaria, pues su redacción originaria centraba el objeto gravado en “*la realización de actividades de producción y oferta de energía eléctrica en el mercado eléctrico español*”. BOCG, Congreso de los Diputados, serie A, número 25-1, de 28 de septiembre de 2012, pág. 2.

¹³ Actual artículo 11.6 LSE.

La ausencia en la regulación del IVPEE de supuestos de exención o beneficios fiscales permite poner en duda el carácter medioambiental del tributo afirmado en el apartado I del preámbulo de la Ley. En efecto, como viene señalando la doctrina consolidada del TC, tanto las exenciones como los beneficios fiscales pueden ser idóneos para fijar niveles mínimos de afección medioambiental y para modular los esfuerzos de los contribuyentes en la reducción de los riesgos medioambientales¹⁴.

De este modo, y así se propuso en la fase de tramitación parlamentaria por alguno de los Grupos Parlamentarios¹⁵, si se hubiesen establecido exenciones, como por ejemplo para las actividades productivas que supusiesen la integración en el sistema eléctrico de energía procedente de fuentes renovables, se podría justificar más fácilmente la finalidad medioambiental del tributo. Como defiende PEÑA ALONSO, el gravamen indiscriminado que contempla la regulación del IVPEE para todas las fuentes y tecnologías de producción de electricidad, independientemente del impacto que cada una de ellas tenga en el medio ambiente, *“ratifica el carácter contributivo”* del mismo, resultando, por tanto, contrario a la declaración que se realiza en el apartado I del preámbulo de la Ley¹⁶. En este mismo sentido, el *“Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español”* presentado el 13 de marzo de 2014 ante el Consejo de Ministros Comunitario, señala que *“el IVPEE no se trata de un impuesto medio ambiental”*, y que su finalidad es *“que la financiación del llamado déficit tarifario recaiga sobre los productores de energía eléctrica con independencia de que la fuente de producción sea más o menos contaminante”*¹⁷.

El aspecto temporal del hecho imponible aparece regulado en el artículo 7 de la Ley 15/2012, que configura el IVPPE como un tributo periódico. Fija como período

¹⁴ En similares términos, PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, pág. 667.

¹⁵ El Grupo Parlamentario Vasco del Senado propuso, en la enmienda número 21, la exención de las *“producciones procedentes de la actividad de bombeo correspondientes a las instalaciones hidráulicas con bombeo”*, ya que las mismas, dada su capacidad de absorber los excesos de energía dados en momentos de baja demanda, contribuyen a la seguridad del sistema y a minorar las puntas de precios del mismo. BOCG, Senado, número 130-973 (apartado I), de 4 de diciembre de 2012, pág. 75.

¹⁶ PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, pág. 669.

¹⁷ Fuente: https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx, pág. 325.

impositivo el año natural, salvo cuando se produzca el cese en el ejercicio de la actividad de producción del contribuyente, en cuyo caso, el período impositivo finaliza el día en que se entienda producido dicho cese, y como fecha de devengo el último día del período impositivo.

b. Contribuyentes

Los contribuyentes del IVPEE son, conforme al artículo 5 de la Ley 15/2012, las personas físicas o jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que realicen las actividades contempladas en el artículo 4 de la Ley 15/2012, es decir, la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, sin que esté previsto supuesto alguno de sustitución o de responsabilidad.

Por tanto, son contribuyentes del impuesto los productores de energía eléctrica, debiendo realizarse su delimitación según lo establecido en el artículo 6.1.a) de la LSE, que les define como *“aquellas personas físicas o jurídicas que tienen la función de generar energía eléctrica, así como las de construir, operar y mantener las centrales de producción”*. A pesar de que esta última no contempla como productores de energía eléctrica a las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, se deberá entender que éstos serán contribuyentes del impuesto en la medida en que realicen su hecho imponible, pues así lo contempla su Ley reguladora.

Ha de entenderse además que no se encuentra sujeta al IVPEE la producción de energía eléctrica destinada a autoconsumo, ya que el hecho imponible del impuesto se perfecciona con la incorporación al sistema de la energía producida¹⁸.

Ante el hecho cierto de que el impuesto recaiga sobre los productores de energía eléctrica, se ha planteado la duda de su compatibilidad con el Impuesto de Actividades Económicas (en adelante “IAE”) y con el Impuesto especial sobre la Electricidad (en adelante “IE”)¹⁹, ya que los contribuyentes del IVPEE están obligados a satisfacer ambos,

¹⁸ En términos similares, CALVO VÉRGEZ, J., “Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica”, *Crónica Tributaria*, núm., 171/2019, pág. 42.

¹⁹ El Impuesto sobre Actividades Económicas, como dispone el artículo 78 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en

pudiéndose plantear la equivalencia de sus hechos imponibles, porque en definitiva gravan la producción de energía eléctrica²⁰. Se trataría de una acumulación de gravámenes que podría comprometer el principio de capacidad económica, hasta el punto de poder atentar al principio de no confiscatoriedad, suponiendo una quiebra de los principios del artículo 31.1 CE. Esta cuestión, como se verá, ha sido abordada por el TC en dos ocasiones, ante las cuestiones de inconstitucionalidad del impuesto planteadas por el Tribunal Supremo (en adelante “TS”).

c. Cuantificación del tributo: base imponible, tipo de gravamen y cuota tributaria.

Como dispone el artículo 6 de la Ley 15/2012, en su apartado 1, *“la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo”*, incluyendo todas las retribuciones previstas en los distintos regímenes económicos de la LSE, tal y como el propio apartado 1 precisa a continuación, y dicha base imponible *“se determinará para cada instalación en que se realicen las actividades señaladas en el artículo 4 de esta Ley”*.

De este modo, la base imponible determinada en función de la rentabilidad bruta de cada instalación no mide ningún riesgo medioambiental o capacidad contaminante, sino que solamente se centra en el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación de la energía al sistema, lo que evidencia nuevamente la

adelante, “TRLHL”), es un tributo directo, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio de actividades económicas. En este caso concreto, la producción de energía eléctrica, siendo sujetos pasivos del mismo las personas físicas o jurídicas, así como las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que *“realicen en territorio nacional cualesquiera de las actividades que originen el hecho imponible”*.

Por su parte, el Impuesto especial sobre la Electricidad, regulado en los arts. 64 a 64 *sexies* de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, recae también sobre la fabricación o producción de energía eléctrica, aunque esté prevista la repercusión legal del impuesto.

²⁰ Siendo así, el IVPEE puede entrar además en contradicción con la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2007 (en adelante “Directiva 2008/118/CE”), relativa al régimen general de los impuestos especiales exige que los tributos que gravan directa o indirectamente la electricidad (DOUE, serie L, número 9, de 14 de enero de 2009).

ausencia de cualquier finalidad medioambiental del tributo²¹. Por tanto, como señala PEÑA ALONSO, “*el Impuesto analizado no grava una actividad contaminante, puesto que la capacidad de contaminar no depende del importe total obtenido por la producción de electricidad*”²².

Añádase que la cuota íntegra se obtiene multiplicando la base imponible por un tipo de gravamen fijo del 7%, tal y como prevén los artículos 8 y 9 de la Ley 15/2012, y dicho tipo de gravamen fijo contradice nuevamente la presunta finalidad medioambiental del IVPEE, porque, por su propia naturaleza, un tributo con esa finalidad debe ajustar la cuantía del gravamen a la intensidad del daño medioambiental generado²³.

²¹ Debe señalarse que la cuantificación del impuesto tampoco resultó pacífica en el debate parlamentario del proyecto de Ley, pues fueron numerosas las enmiendas que se presentaron en el Senado. BOCG, Senado, número 130-973 (apartado I) de 4 de diciembre de 2012.

²² PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, pág. 680.

²³ De igual modo, la no variabilidad del tipo de gravamen fue objeto de controversias en el debate parlamentario, proponiéndose diversas enmiendas con el objeto de modular la cuantificación del tributo BOCG, Senado, número 130-973, apartado I, de 4 de diciembre de 2012, págs. 155-156 y 200-216.

3. Análisis constitucional del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.

La regulación del IVPEE ha planteado numerosas dudas sobre su acomodo a los principios constitucionales aplicables en materia tributaria; de ahí que la posible vulneración de alguno de ellos haya fundamentado el planteamiento al TC hasta la fecha de un recurso y dos cuestiones de inconstitucionalidad.

a. *El IVPEE y los principios de seguridad jurídica e igualdad: a propósito de la STC de 6 de noviembre de 2014.*

La primera ocasión en la que se cuestionó la constitucionalidad de la regulación del tributo²⁴ vino referida a la posible vulneración del principio de seguridad jurídica (artículo

²⁴ Con anterioridad se habían presentado una serie de recursos ante la Audiencia Nacional (en adelante “AN”) por parte de los propios operadores del sector eléctrico. En ellos alegaban la inconstitucionalidad del impuesto, así como su disconformidad con el Derecho de la UE, pero el recurso contencioso-administrativo (núm. 297/2013) fue desestimado por la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso de la AN en sentencia 2540/2014, de 2 de junio, FJ 6º, (ES:AN:2014:2540), porque “*la Orden Ministerial impugnada no es mera reproducción o directa aplicación de las normas del Título I de la Ley 15/2012, sino que constituye un instrumento previsto por esta para la aplicación de tales normas, como se explica en su preámbulo*”. Así, “*al no constituir la Orden impugnada una norma reglamentaria que se limite a reproducir los preceptos del Título I de la Ley 15/2012, no cabe cuestionar la misma por motivos que no se refieran a lo que es su objeto o contenido, como se hace en la demanda (...) (pues) no es más que el instrumento que permite el cumplimiento de una de las obligaciones formales*” de la relación jurídico-tributaria. Obligación que, “*ni compromete en sí misma la capacidad económica del sujeto pasivo, ni contraviene los principios de generalidad e igualdad por las razones esgrimidas en la demanda. Como tampoco puede achacarse a la imposición de la obligación formal (...) que el impuesto creado funcione como un impuesto indirecto, o se destine a la atención de determinados costes, en contra de las directrices trazadas por el Derecho Comunitario derivado. Pues tales alegatos de la demanda, nominalmente dirigidos en la misma al Título I de la Ley 15/2012, de creación del IVPEE, recaen sobre la obligación tributaria principal, de carácter material, consistente en el pago de la cuota tributaria, como resultado de la realización del hecho imponible por parte de los contribuyentes, y de la aplicación a la base imponible del tipo de gravamen, por medio de la autoliquidación del tributo. Obligación tributaria principal que no es el objeto de la Orden Ministerial cuestionada. No procede, por tanto, entrar en el examen de los motivos de la demanda, en cuanto dirigidos a cuestionar la Ley 15/2012 desde la perspectiva del Derecho Constitucional y del Derecho de la Unión Europea. Ni procede, en consecuencia, el planteamiento de cuestión prejudicial ni de cuestión de inconstitucionalidad*”.

Decisión que apoya, además, en la doctrina constitucional al respecto (ATC de 15 de febrero de 2006) , al señalar que “*el artículo 163 CE permite el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad ante este Tribunal cuando el órgano judicial considere que "la norma con rango de Ley", aplicable al caso, y de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución; en el mismo sentido, el artículo 35.1 de la Ley Orgánica de este Tribunal reitera la exigencia de que la norma cuestionada posea "rango de Ley" (...). Ello no puede ser de otro modo, toda vez que si la norma carece de ese rango y lo posee inferior, corresponde a los Jueces y Tribunales decidir si se la puede tildar de contraria al ordenamiento jurídico y obrar en consecuencia (...). Por lo demás no concurre aquí el supuesto excepcional en el que la identificación de la norma reglamentaria con la ley es tal que no permite la inaplicación de aquélla sin, al mismo tiempo, dejar de aplicar ésta. En efecto, (...) en ocasiones (...) para que el Juez o Tribunal deba operar, ante una norma reglamentaria, en los términos del artículo 163 CE , es necesario que no resulte*

9.3 CE) y del de igualdad (artículo 14 CE), al no prever su regulación legal beneficios fiscales que incentiven determinadas fuentes de energía, generando así un tratamiento indiferenciado de todas las fuentes de energía, particularmente de las renovables con respecto a las no renovables.

El recurso de inconstitucionalidad fue promovido por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía, en lo que interesa, contra los artículos 4, 5 y 8 de la Ley 15/2012²⁵. A juicio de la Junta de Andalucía, “*el marco legal estable de las energías renovables se ha visto afectado por modificaciones normativas que han supuesto una quiebra del sistema legal nacional establecido y, por tanto, del marco comunitario de referencia (...)*”²⁶, puesto que las figuras tributarias establecidas por la Ley y el tipo de gravamen único del 7% para el IVPEE afectan especialmente al sector de las energías renovables, debido a que sus peculiaridades exigen un sobreesfuerzo inversor y tecnológico.

posible escindir la inaplicación del reglamento de la propia inaplicación de la ley, bien porque la ley, en forma de una suerte de remisión recepticia, asuma de forma expresa, específica e inequívoca el contenido de un concreto precepto reglamentario, dotando así a dicho contenido normativo de la fuerza pasiva propia de la Ley; o bien porque el reglamento no sea sino reproducción textual de la ley. No es esto, evidentemente, lo que ocurre en el presente caso, en el que ni estamos ante normas reglamentarias que reproduzcan una disposición legal, ni en modo alguno el legislador ha elevado a rango legal el contenido de las normas de desarrollo de la Ley (...) resultando así improcedente (...) (el) planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad”.

Ante el fallo, la compañía demandante, Iberdrola Generación, preparó recurso de casación, por diversos motivos, entre los que se detallaba la vulneración del artículo 31 CE, así como de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la delimitación del poder tributario en los tributos extrafiscales.

²⁵ El recurso de inconstitucionalidad no solo fue promovido contra los mencionados preceptos, sino que además se refería al artículo 8 del Real Decreto-ley 29/2012, de 28 de diciembre, de mejora de gestión y protección social en el sistema especial para empleados de hogar y otras medidas de carácter económico y social, y a los artículos 1, 2, 3 y la disposición adicional única del Real Decreto-ley 2/2013, de 1 de febrero, de medidas urgentes en el sistema eléctrico y en el sector financiero.

Ante este planteamiento, la Abogacía del Estado alegaba que debía inadmitirse el recurso, ya que se interpone contra determinados preceptos de tres normas legales distintas, con fundamento en los mismos motivos impugnatorios, y, para que quepa la acumulación de procesos, debe darse una conexión entre los objetos de los procesos cuya tramitación unida se pretenda, que, entiende, no se da. El TC resuelve la alegación entendiendo que la Junta de Andalucía no promovió un único recurso de inconstitucionalidad, sino tres contra tres normas distintas y, aunque considera que es una forma de proceder inusual, entiende que esa formalización queda justificada ante la necesidad del análisis conjunto de todas las normas impugnadas desde la perspectiva del motivo de inconstitucionalidad esgrimido.

²⁶ A pesar de referirse a una supuesta vulneración de los principios de planificación energética en el marco comunitario, el TC no entra a examinar tal queja ya que tal control, recuerda el TC, no le compete a él, sino “*a los órganos de la jurisdicción ordinaria, en cuanto aplicadores que son del ordenamiento comunitario y, en su caso, al Tribunal de Justicia de la Unión Europea*”. Así lo señalan, además, las SSTC 135/2012, de 19 de junio, FJ 2º (ES:TC:2012:135) y 19/2013, de 31 de enero, FJ 2º b), [ES:TC:2013/19].

Alegó la vulneración del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 CE, pues atendiendo a la doctrina constitucional²⁷, en el principio de seguridad jurídica “*son distinguibles dos aspectos: una vertiente objetiva, relativa a la certeza del derecho, y otra subjetiva, relativa a la previsibilidad de los efectos de su aplicación por los poderes públicos*”; y sobre este último aspecto, en la STC de 28 de noviembre de 1997²⁸ se precisó que la vertiente subjetiva del principio de seguridad jurídica “*implica que debe también protegerse la confianza de los ciudadanos frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles*”, teniendo siempre en cuenta que “*los comportamientos económicos de éstos, se ajustan precisamente al marco legislativamente establecido (...)*”.

Con tal base argumentó la Junta de Andalucía que los cambios normativos producidos por la Ley 15/2012 vulneran la seguridad jurídica, desde el punto de vista de la previsibilidad del régimen jurídico aplicable, como vertiente subjetiva protegida por tal principio constitucional, pues tales cambios “*resultan así, absolutamente desproporcionados (...), infringiéndose la seguridad jurídica y la confianza económica, que no olvidemos son el fundamento del derecho constitucional a la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado (artículo 38 CE)*”. En lo que atañe específicamente al IVPEE, la Junta de Andalucía consideró que, al no tenerse en cuenta las peculiaridades de las energías renovables, se vulnera el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 CE, pues su establecimiento implica “*una modificación muy relevante y de gran calado económico en el sector de las energías renovables, contrario a los principios de planificación energética estable fijados por la UE, debiendo por ello, declararse su inconstitucionalidad*”.

Por su parte, la Abogacía del Estado negó la vulneración del principio de seguridad jurídica y adujo que lo que realmente se estaba denunciando es una inconstitucionalidad por omisión, en el sentido de que las normas impugnadas no tienen en cuenta las peculiaridades concurrentes en el sector de las energías renovables, lo que sería, a su vez, una denuncia de discriminación por indiferenciación.

²⁷ Véanse, por todas, las SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10º (ES:TC:1981:27) y 37/2012, de 19 de marzo, FJ 8º (ES:TC:2012:37).

²⁸ STC 182/1997, de 28 de noviembre, FJ 11º c) [ES:TC:1997:182].

Ante este planteamiento dialéctico, el TC procedió al enjuiciamiento de los artículos 4, 5 y 8 de la Ley 15/2012 que regulan el hecho imponible, los contribuyentes y el tipo de gravamen del IVPEE, como ya se ha explicado.

El TC comenzó señalando, en el FJ 3º de su Sentencia 183/2014, de 6 de noviembre (ES:TC:2014:183), que el planteamiento realizado por la Junta de Andalucía no es un problema estricto de seguridad jurídica, entendida como certeza del derecho, sino relacionado con lo que cabe calificar como seguridad jurídica. Dicha calificación viene siendo ofrecida, dijo, por reiterada doctrina constitucional²⁹, conforme a la cual, en sentido amplio, es *“suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (...)”*, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene el principio. Por tanto, no cabe admitir que el régimen cuestionado afecte al principio de seguridad jurídica, ya que a lo que se remite la Junta de Andalucía en realidad es a una denuncia de inconstitucionalidad por indiferenciación, al no contemplarse un trato favorable para los productores de energías renovables.

Tal denuncia de inconstitucionalidad por indiferenciación, entiende el TC que tampoco puede ser atendida, porque es doctrina constitucional reiterada³⁰ que el artículo 14 CE³¹ se limita a prohibir la distinción infundada o discriminatoria, pero *“no consagra un derecho a la desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, no existiendo un derecho subjetivo al trato normativo desigual”*, de forma que la aplicación generalizada del IVPEE corresponde a una opción del legislador que, *“respetando los principios constitucionales, cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo”*, sin que venga constitucionalmente obligada una diferenciación, aun cuando pueda considerarse conveniente o por las expectativas de mantenimiento del régimen fiscal preexistente; de lo contrario se impediría toda

²⁹ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10º (ES:TC:1981:27), citada anteriormente; 99/1987, de 11 de junio, FJ 6º c) [ES:TC:1987:99] y 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 10º (ES:TC:1988:227).

³⁰ SSTC 38/2014, de 11 de marzo, FJ 6º (ES:TC:2014:38), con cita de la STC 198/2012, de 6 de noviembre, FJ 13º.

³¹ Artículo 14 CE: *“Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”*.

innovación legislativa y no resultaría coherente con el carácter dinámico del ordenamiento jurídico.

Por cuanto antecede, el TC concluyó en el mismo FJ 3º de la mencionada sentencia 183/2014 que los motivos de inconstitucionalidad aducidos no pueden ser atendidos en el ámbito del recurso de inconstitucionalidad, pues la norma en cuestión queda enmarcada en el margen de configuración de que dispone el legislador, teniendo plena libertad para elegir entre las opciones posibles, siempre dentro de la CE.

b. El ATC de 13 de diciembre de 2016

En esta ocasión el TC responde en su ATC 205/2016, de 13 de diciembre (ES:TC:2016:205A) a la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TS, en auto de 14 de junio de 2016³², respecto de los artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012, reguladores del IVPEE³³.

En este último auto, el Tribunal Supremo analiza el recurso de casación interpuesto por “Iberdrola Generación, S.A.U.”, al considerar que la regulación del IVPEE es contraria a los principios de generalidad, igualdad, no confiscatoriedad y capacidad económica del artículo 31 CE³⁴, así como a la doctrina del TC relativa a la delimitación del poder tributario en los “tributos extrafiscales”³⁵.

³² ATS 5916/2016, de 14 de junio (recurso de casación núm. 2554/2014; ES:TS:2016:5916A).

³³ Para despejar cualquier duda, el TS precisa, en el razonamiento jurídico cuarto del Auto, que no es elemento de enjuiciamiento en este momento la conformidad o no del IVPEE con el Derecho de la UE, ya que dispone de otro marco procesal para su resolución. Aclaración que, sin embargo, el TC interpreta para inadmitir la cuestión, como se explicará a lo largo de este apartado.

³⁴ En el análisis que realiza el TS en el auto, recuerda la STC 183/2014, de 6 de noviembre, anteriormente analizada, para destacar el distinto ámbito de enjuiciamiento de la constitucionalidad; en aquélla, se hizo desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE y desde el de igualdad del artículo 14 CE; sin embargo, en ésta, se trata de determinar, según sus propias palabras, “*en un análisis más técnico, específico y detallado del tributo, si (el IVPEE) se ajusta a los requerimientos que a la potestad tributaria del Estado impone el artículo 31.1 de la Constitución*”.

³⁵ Es doctrina consolidada del TC el hecho de que cualesquiera que sean los fines que guíen al legislador en la configuración de los tributos, ya sean fiscales, extrafiscales o ambos, deben respetarse en todo caso, los principios establecidos en el artículo 31.1 CE. Así se puede ver en las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º (ES:TC:1987:37); 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º (ES:TC:1992:221); 186/1993, de 7 de junio, FJ 4º (ES:TC:1993/186) o 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º (ES:TC:2000:194).

Se alegó por la compañía eléctrica que el IVPEE carece de la finalidad extrafiscal que propugna, porque: (1) no recoge ningún supuesto de exención o de bonificación y tales beneficios fiscales, con arreglo la doctrina del TC, deben articularse para potenciar el carácter extrafiscal; (2) subraya, en cuanto a los obligados tributarios, que no se contempla ningún supuesto de sustitución ni de responsabilidad ni se delimita en qué medida podrían modificar su conducta lesiva para el medioambiente; (3) en lo relativo a la base imponible, entiende que al no tomar en consideración las variables de contaminación (sino que se toman las unidades de producción), no se puede modular la intensidad de los riesgos medioambientales a los que debería responder el tributo, y finalmente, (4) el establecimiento de un tipo de gravamen fijo del 7% resulta contradictorio con un tributo medioambiental.

Por tanto, al entender la compañía eléctrica que no cumple con las esencialidades propias de un tributo medioambiental, razona que no se puede calificar al IVPEE como tal y por eso defendió que produce un solapamiento con el IAE y el IE.

La Abogacía del Estado, por su parte, consideró improcedente plantear la cuestión de inconstitucionalidad al TC porque, a su juicio, no se puede sostener que la regulación del IVPEE contemplada en la Ley 15/2012 se oponga al artículo 31.1 CE, ya que su carácter de impuesto directo de naturaleza real no se altera por el sistema establecido para determinar la base imponible ni tampoco por su posible repercusión a los consumidores. Aduce además que, aunque el IVPEE tenga también de forma subyacente un objetivo recaudatorio, su finalidad medioambiental es innegable, recordando que dicha finalidad no se logra únicamente con una financiación dirigida a las tecnologías más limpias con el medio ambiente, sino que también se puede conseguir estableciendo un tributo para aquellas empresas cuya actividad produce evidentes efectos negativos en el mismo.

El fiscal no se opuso al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, admitió que la jurisprudencia constitucional no exige que la finalidad extrafiscal esté presente en todos los elementos definitorios del impuesto, pero consideró que al menos debe concurrir en alguno de ellos, de manera que quepa reconocer la existencia objetiva y real de esa vocación instrumental del tributo, porque, una vez apartada la finalidad extrafiscal, la combinación entre hechos y objetos imponibles entre el IVPEE, el IAE y el IE, la

identidad de sujetos obligados y la coincidencia de actividades empresariales gravadas arroja, a juicio del Ministerio Fiscal, resultados difícilmente diferenciales.

Sintetizados los argumentos a favor y en contra del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, el TS comienza analizando el cumplimiento de los presupuestos de procedibilidad de dicha cuestión de inconstitucionalidad. Se trata, en suma, de evidenciar la necesidad de dilucidar si los preceptos impugnados de la Ley 15/2012 son contrarios o no a la CE para poder resolver el recurso de casación planteado por “Iberdrola Generación” contra una Orden ministerial que los desarrolla y aplica³⁶, en tanto que la decisión del recurso dependa de la validez constitucional de dicha Ley³⁷.

En atención a la doctrina contenida en el ATC de 15 de febrero de 2006³⁸, el TS considera que la interpretación realizada por los jueces *a quo* de esta doctrina constitucional en la sentencia recurrida no es del todo correcta, porque en dicha resolución el TC afirma, efectivamente, que las disposiciones reglamentarias no pueden ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad con dos precisas excepciones³⁹, pero lo que no dice, “*ni podría decir, es que cuando un tribunal ordinario tenga que zanjar un litigio en*

³⁶ Ya se ha señalado que el Auto del TS atiende un recurso de casación planteado por la compañía eléctrica “Iberdrola Generación” al entender que la Sala de instancia había realizado una interpretación errónea del ATC 54/2006, de 15 de febrero, al considerar que al impugnarse la Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de 29 de abril de 2013, por el que se aprobaba el modelo 583 IVPEE, es decir, “*una norma reglamentaria que desarrolla las obligaciones tributarias formales impuestas por la Ley (...)*”, no cabe la discusión de la obligación tributaria principal “*(...) porque no constituye el objeto de la disposición administrativa directamente discutida, resultando por ello improcedente interrogarse sobre la constitucionalidad de la Ley 15/2012*”. (SAN 2540/2014, de 2 de junio; recurso núm. 297/2013; ES:AN:2014:2540).

³⁷ Se citan, en este sentido, la STC 60/2013, de 13 de marzo, (ES:TC:2013:60) y la STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 1º b) [ES:TC:2014:53]. La primera de ellas establece en su FJ 1º que “*el objeto del proceso contencioso-administrativo en el seno del cual se plantea la presente cuestión de inconstitucionalidad es (...) (una) orden que, como señala el órgano proponente, se dicta en desarrollo de la Ley 16/2005, de 29 de diciembre. Esta orden es recurrida tanto por vicios de tramitación como por ser el desarrollo de una norma legal que se considera inconstitucional, por lo que no es difícil advertir la relevancia del juicio de constitucionalidad solicitado para el fallo al que se llegue en el proceso judicial a quo. Dicho de otra manera, existe una clara interdependencia entre pretensión procesal, proceso y resolución judicial, resultando notorio, en consecuencia, el nexo causal entre la validez de la norma legal cuestionada y la decisión a adoptar, al existir una relación lógica entre la eventual anulación de la disposición legal cuestionada y la satisfacción de la pretensión ejercitada en el proceso a quo*”.

³⁸ ATC 54/2006, de 15 de febrero, FJ 2º (ES:TC:2006: 54A).

³⁹ “*que la norma reglamentaria reproduzca una disposición legal, de modo que su identificación con ella sea tal que no permita su inaplicación sin dejar de aplicarla, y que el legislador haya elevado a rango legal el contenido de las normas de desarrollo de la ley*”.

el que se discute una disposición administrativa que desarrolla una ley de cuya constitucionalidad (se) dud(a) no pueda dirigirse incidentalmente al Tribunal Constitucional para que despeje la duda (...)”.

Dicho lo cual, atendiendo de nuevo a la doctrina del TC⁴⁰, el TS procede a exteriorizar el juicio de relevancia, recordando que debe poner de relieve la *“conexión entre los preceptos reglamentarios ante él impugnados y las disposiciones legales que cuestiona”* y entendiendo que tal conexión se daba en el caso, porque si *“la obligación material disciplinada en la Ley 15/2012 es contraria a la constitución, la formal regulada en la Orden ministerial discutida perdería cobertura, siendo nula”*. En definitiva, reputó necesario para resolver el recurso de casación saber si la Ley 15/2012 es o no constitucional.

Una vez claro que el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad era necesario para poder dar respuesta al recurso de casación, el Alto Tribunal evoca la abundante jurisprudencia del TC en materia de tributos extrafiscales. Se debe recordar, dijo, que uno de los motivos por los que se planteaba el recurso es por considerar que el IVPEE no cumple con los requisitos necesarios para tener la calificación de “extrafiscal”. Así, *“tienen finalidad extrafiscal aquellos tributos que persiguen, bien por disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (...), bien, en sentido positivo, para estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio (...)*”.

En efecto, lo que diferencia a un impuesto fiscal de uno extrafiscal es que el primero tiene como objetivo la financiación de las cargas públicas, mientras que el segundo pretende además modificar comportamientos o hacer pagar por ellos; es decir, aunque se hable de tributos extrafiscales, éstos deben mantener una cierta función contributiva, que sin llegar a desaparecer en su totalidad, muestra una enorme flexibilidad para adaptar el tributo a los fines perseguidos por el mismo⁴¹.

⁴⁰ SSTC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 2º (ES:TC:2004/255) y 148/2006, de 11 de mayo, FJ 1º (ES:TC:2006:148), entre otras.

⁴¹ En términos similares, LÓPEZ DÍAZ, A., “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL”, *Dereito*, vol. 22, noviembre 2013, págs. 234-235.

De ahí que, como ya se ha precisado *supra*, lo realmente determinante para poder identificar la tipología del tributo, no es el establecimiento de esa finalidad en el preámbulo de la Ley sino la realización de un “examen de su estructura, del hecho *base imponible* y el resto de elementos de cuantificación”⁴².

Llevando a cabo tal análisis, la finalidad fiscal en este caso, considera el TS, “se refleja de forma nítida en el articulado de la Ley (...)”, lo que, sin embargo, no sucede con la finalidad extrafiscal, pues ninguno de los elementos configuradores del tributo se pone al servicio de tal objetivo.

Desde la perspectiva medioambiental, prosigue el TS, “resulta llamativo que el legislador no haya contemplado ningún supuesto de exención total o parcial ni bonificaciones o cualquier otra clase de beneficio fiscal para aquellos productores que (...) su contribución al impacto medioambiental no resultase significativa”. Trato indiferenciado que evidencia que el único y auténtico objetivo del tributo es hacer frente a “los muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro”. Finalidad, ya se ha visto en el epígrafe anterior, confesada en el apartado II del preámbulo de la Ley 15/2012 y que, desde la tramitación parlamentaria del proyecto de Ley hasta la actualidad, ha suscitado la consideración de que lo que en realidad persigue es allegar caudales para reducir el déficit tarifario⁴³.

No obstante, el hecho de que no se trate de un tributo extrafiscal no le convierte por ello en inconstitucional, subraya el TS, pues solamente lo será cuando no respete los principios a los que el artículo 31.1 CE somete el ejercicio del poder tributario⁴⁴. Ante ello, el TS recuerda que el IAE, como dispone el artículo 78.1 TRLHL, grava el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas y, en el caso de la

⁴² Véase las ya citadas SSTC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3º, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3º.

⁴³ Así lo reconoce implícitamente el Ministerio Fiscal en el auto del Tribunal Supremo que aquí se analiza, al afirmar que “(s)e grava la producción de energía eléctrica y su puesta en el mercado, y aparentemente eso es todo. Ni siquiera es fácil establecer una vinculación clara entre las inversiones en las redes de transporte y distribución y el impacto medioambiental que se deja intuir, pero no se concreta”.

⁴⁴ Como señala YEBRA MARTUL-ORTEGA, los “impuestos con fines no fiscales serán posibles siempre que se respeten los principios de legalidad y, sobre todo, de justicia fiscal, si no serán cualquier otra cosa menos impuestos”, en su trabajo, “Comentario sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria”, *H.P.E.*, núm. 32. Véase en el trabajo de LOPÉZ DÍAZ, A., *op. cit.*, pág. 233.

producción, transporte y distribución de energía eléctrica, el epígrafe 151 de las tarifas del IAE, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, determina la cuota acudiendo a los kilovatios de potencia en generadores y contratada, fijando una cantidad fija por cada kilovatio. Es decir, la carga tributaria se determina atendiendo a los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo por el ejercicio de esa actividad, sin excluir ninguna forma de producción ni ninguna clase de red de transporte y/o suministro, por lo que el IAE es un tributo directo, real, objetivo, periódico y con finalidad fiscal. Caracterización que, en contraste con el análisis realizado del IVPEE, lleva al TS a albergar ciertas dudas sobre si ambos impuestos recaen sobre la misma manifestación de riqueza de los sujetos pasivos contribuyentes o, incluso, si se está gravando el mismo hecho imponible, lo que supondría una vulneración del principio de capacidad económica al carecer el IVPEE del carácter extrafiscal proclamado para justificarlo⁴⁵.

Sin embargo, en lo referido al IE no se le plantearon al Alto Tribunal dudas sobre su compatibilidad con el principio de capacidad económica, al entender que el IVPEE es un impuesto directo y el IE un impuesto indirecto de repercusión legal obligatoria, lo que genera que la capacidad económica sometida a gravamen en uno y otro sea diferente, aunque en ambos casos el sujeto pasivo sea el mismo.

El TC inadmitió la cuestión de inconstitucionalidad, sin realizar ningún análisis de fondo sobre el enjuiciamiento constitucional planteado, al entender que se había producido una infracción de los requisitos procesales necesarios, puesto que el TS, en el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, señaló que *“el contraste que provoca este reenvío al Tribunal Constitucional lo es entre la Ley 15/2012 y la Constitución (...). No interviene para nada como elemento de enjuiciamiento en este momento el Derecho de la Unión Europea (...). La eventual contradicción entre la mencionada Ley y dicho ordenamiento jurídico (...), disponen de otro marco procesal para su solución, sobre el que se pronunciará esta Sala en el momento oportuno, si*

⁴⁵ El principio de capacidad económica opera, en nuestro ordenamiento jurídico, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Así lo establece la STC 221/1992, de 11 de diciembre (ES:TC:1992:221), en su FJ 4º: *“el principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”*.

resulta menester, una vez cuente con la respuesta del Tribunal Constitucional”, lo que el TC interpreta como un incumplimiento del requisito de aplicabilidad del artículo 37.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, al haber dado prioridad al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial europea.

Recordó el Supremo Intérprete de nuestra Carta Magna que en el ATC de 4 de octubre de 2016⁴⁶ dejó sentada la siguiente doctrina: *“el órgano judicial que duda de la constitucionalidad de una ley no podrá plantear cuestión sobre la misma ante el Tribunal Constitucional si al propio tiempo considera que esa ley es claramente incompatible con el Derecho de la Unión Europea (...)”*, de modo que, *“(...) si lo que sucede es que alberga dudas sobre la compatibilidad de esa ley con el Derecho de la Unión, lo que habrá de hacer es plantear primero la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de suerte que solo cuando éste haya descartado la incompatibilidad de la norma nacional con el Derecho comunitario cabrá plantear la cuestión de inconstitucionalidad”*.

De la aplicación de esta doctrina derivó la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad, ya que el TS había exteriorizado sus dudas acerca de la compatibilidad de la Ley 15/2012 y el Derecho de la UE, habiendo planteado de forma prioritaria la cuestión de inconstitucionalidad cuando, lo que tendría que haber hecho en primer lugar, a juicio del TC, sería haber planteado la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante “TJUE”)⁴⁷.

⁴⁶ ATC 168/2016, de 4 de octubre, FJ 4º (ES:TC:2016:168A).

⁴⁷ Interpretación que autores como ALONSO GARCÍA y ALMUDÍ CID califican de “sorprendente”, porque tal aspecto no se desprende, *“ni mucho menos, del Auto de planteamiento del TS, el cual, recordemos, ni exteriorizó duda alguna acerca de la compatibilidad de la Ley con el Derecho de la Unión, ni, menos aún, se pronunció sobre la procedencia de activar la cuestión prejudicial. Simplemente, se limitó a dar cuenta de las alegaciones de la parte demandante, posponiendo un pronunciamiento al respecto “en el momento oportuno, si resulta menester”*. Para estos autores, en definitiva, *“en ningún momento expresó el TS, ni siquiera insinuó, duda alguna acerca de la compatibilidad de la Ley con el Derecho de la Unión”*; en ALONSO GARCÍA, R., y ALMUDÍ CID, J.M., “El Tribunal Supremo ante la constitucionalidad y la europeidad de las leyes (a propósito del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica)”, *Revista de Administración Pública*, núm. 212 (en prensa), págs. 8-11.

c. *El IVPEE y el principio de capacidad económica: a propósito del ATC de 20 de junio de 2018*

La última vez hasta la fecha en la que el TC ha resuelto una cuestión de inconstitucionalidad relativa al IVPEE fue la planteada por el TS que no conforme con la inadmisión de la anterior planteó otra mediante auto de 10 de enero de 2018⁴⁸.

En esta ocasión, el TS parte del escenario planteado por la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad expuesta *supra*. Es decir, una vez devueltas las actuaciones por el TC, el Alto Tribunal razona que ha llegado a la “*convicción de que, en lo que se refiere al IVPEE, la Ley 15/2012 no presenta problemas de ajuste con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea*”, por lo que, esta vez, no se plantean obstáculos para la posible admisión de una cuestión de inconstitucionalidad. Y es que las dudas que no le plantea respecto al Derecho de la UE sí que se las ofrece la constitucionalidad de los artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012.

Por ello, aduciendo una vez más a que para poder atender el recurso de casación interpuesto por “Iberdrola Generación”, el TS necesita saber si los preceptos de la Ley 15/2012 que disciplinan IVPEE, de los que la Orden ministerial impugnada es desarrollo y aplicación, son contrarios o no a la CE, y acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad al TC.

El TS planteó la cuestión de inconstitucionalidad utilizando la misma argumentación que en la cuestión presentada en 2016, respecto de los artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012, al albergar dudas sobre la posible vulneración por estos preceptos del principio de capacidad económica proclamado en el artículo 31.1 CE.

Recibidas las actuaciones, el TC procede al análisis de la cuestión fundamental en el ATC 69/2018, de 20 de junio (ES:TC:2018:69A), es decir, si mediante el IVPEE, creado con una finalidad extrafiscal dudosa, resulta posible gravar una manifestación de capacidad económica que ya lo está en otro tributo, el IAE, cuyo hecho imponible es prácticamente idéntico.

⁴⁸ ATS 3/2018, de 10 de enero (recurso de casación núm. 2554/2014; ES:TS:2018:3A).

El TC razona que, en primer lugar, conviene recordar su doctrina sobre los principios que aquí entran en juego: el principio de capacidad económica como principio rector de la tributación⁴⁹ y la posible doble imposición que se produce entre los dos tributos mencionados.

En relación con el principio de capacidad económica, el TC cita en el Auto de 20 de junio de 2018 que se examina, su STC de 16 de febrero de 2017⁵⁰ para expresar que “*en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo (...) en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia*”⁵¹. Pero, además del deber de gravar una capacidad económica real, es doctrina constitucional consolidada que tal capacidad económica “*tiene que constituir una manifestación de riqueza*”⁵². No toda la doctrina tributaria es tan rotunda, pues no falta quien considera que los tributos medioambientales nada tienen que ver con el gravamen en función de la riqueza, sino más bien con la capacidad de contaminar, porque “*el hecho de contaminar no es, por sí solo, indicativo de riqueza alguna*”⁵³.

⁴⁹ A este respecto, señala LÓPEZ DÍAZ que la exigencia de capacidad económica incorpora unos límites máximos y mínimos al establecimiento de tributos. Así, el mínimo vendría representado por la necesidad de gravar manifestaciones de capacidad económica, de forma que la flexibilización de este principio permita que en algunas ocasiones, de manera justificada, se puedan dejar de gravar ciertas manifestaciones de riqueza, “*pero no se admite en ningún caso el gravamen de supuestos que no manifiesten riqueza*”. Y, por su parte, el límite máximo coincide con la prohibición de los tributos confiscatorios; en LÓPEZ DÍAZ, A., *op. cit.*, pág. 234.

⁵⁰ STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2º (ES:TC:2017:26).

⁵¹ Así se expresa de igual modo en las SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7º (ES:TC:2012:19); 53/2014, de 10 abril, FJ 6º b) [ES:TC:2014:53] y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4º (ES:TC:2015:26).

⁵² Afirma HERRERA MOLINA que “*un impuesto debe gravar la riqueza, pero la riqueza obtenida efectivamente, porque la capacidad económica exige gravar los rendimientos reales, y no aquellos meramente ficticios o nominales. Un impuesto que grave una manifestación de riqueza inexistente no puede ser sino inconstitucional*”, en HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento a la luz del Derecho Alemán*, Marcial Pons, 1998, pág. 118.

Sabido es que el TC no ha negado el gravamen de manifestaciones de riqueza potencial. Un ejemplo de ello es la STC de 11 de octubre de 2006, en la que resuelve una cuestión originada a raíz de la presentación de un contribuyente de su declaración-liquidación individual del IRPF, en la que se enjuician unos rendimientos de capital inmobiliario. El TC determinó en este caso, que “*cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular, el que podría obtenerse mediante su arrendamiento, estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas*”, en el sentido de que la titularidad de esos bienes inmuebles, pese a no encontrarse arrendados, conllevaba una manifestación de capacidad económica. (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6º, ES:TC:2006:295).

⁵³ SOLER ROCH, M.T., “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, 2008, pág. 92

Por lo que respecta a la doble imposición, el TC sostiene que hay casos en los que está “permitida”. La única prohibición de doble imposición recogida en nuestro “bloque de constitucionalidad”, afirma, es la contemplada en el artículo 6 LOFCA⁵⁴, que busca garantizar que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente, ya sea al Estado y a las CCAA o a los entes locales y CCAA, por un mismo hecho imponible⁵⁵. Fuera de estos supuestos, como señala la STC de 16 de diciembre de 2004⁵⁶, *“la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el artículo 31.1 CE”*⁵⁷.

Por tanto, al tratarse en este caso de un impuesto de carácter estatal (IVPEE) y otro de carácter local (IAE), no resulta de aplicación el artículo 6 LOFCA y no se está ante un supuesto de prohibición de doble imposición⁵⁸. De hecho, en el sistema tributario español

⁵⁴ Artículo 6 LOFCA: *“Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.*

Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponderables gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponderables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponderables gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”

⁵⁵ Así lo establece el TC en reiterada jurisprudencia. Entre otras: SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14º (ES:TC:1987:37); 149/1991, de 4 de julio, FJ 5º (ES:TC:1991:149); 186/1993, de 7 de junio, FJ 4º (ES:TC:1993:186) y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23º (ES:TC:1999:233).

⁵⁶ STC 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 6º (ES:TC:2004:242).

⁵⁷ En este punto, la doctrina tributaria, por ejemplo, ESCRIBANO LÓPEZ, entiende que las figuras impositivas deben tener siempre presente que el deber de contribuir ha de respetar el “*mínimo de existencia*”, que no puede suponer un ataque a la propiedad privada y que en ningún caso puede suponer el agotamiento de la riqueza imponible. En sus propias palabras, el principio de no confiscatoriedad viene a configurarse como una garantía, de tal modo que *“la actuación de la progresividad nunca podrá tener el alcance de una confiscación”*. Véase, ESCRIBANO LÓPEZ, F., *“La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española”*, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 142, págs. 403 y ss.

⁵⁸ Concretamente, señala el TC en su Auto de 20 de junio de 2018 que *“debe en primer término subrayarse que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica es de titularidad estatal, mientras que el IAE es local, por lo que, al no entrar en liza ningún tributo autonómico, no resulta de aplicación el artículo 6 LOFCA que (...) es el único precepto del bloque de la constitucionalidad que establece una prohibición de doble imposición (...)”*. ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 4º.

es muy frecuente que se dé la situación de que un mismo sujeto pasivo deba tributar por similares manifestaciones de su capacidad económica en distintos supuestos; así sucede, por ejemplo, entre el IAE y los impuestos personales sobre la renta. De este modo, concluye el TC en su Auto que la doble imposición entre el IVPEE y el IAE “*no vulnera per se ningún precepto constitucional*”, ya que “*la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro ordenamiento (...) sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imposables entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales*”.

En este punto, solamente cabría la posibilidad de analizar esa doble imposición, como indica el TC en su doctrina, desde la perspectiva del principio de no confiscatoriedad.

A este respecto, el TC viene entendiendo en reiterada jurisprudencia⁵⁹ que el principio de no confiscatoriedad “*obliga a no agotar la riqueza imponible (...) lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades (...)*”. De igual modo, ese efecto confiscatorio se produciría asimismo en el caso de que se sometiese a gravamen una riqueza inexistente⁶⁰ y, en todo caso, el TC señala que tal efecto, no debe darse “*en ningún caso*”⁶¹.

Recuerda el TC que para analizar este aspecto siempre ha exigido a quien lo denuncia la aportación de los correspondientes datos o argumentos que lo sustenten, lo que en el presente caso no se da, puesto que ni en el Auto del TS por el que se promueve la cuestión, ni en el recurso de casación planteado por “Iberdrola Generación” se aportan tales datos. Siendo así, el TC afirma que “*no se encuentran razones para sostener que la regulación del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica vulnera el artículo 31.1 CE (...)*” y reitera la afirmación efectuada en la previa STC 183/2014, anteriormente analizada, “*que la creación y diseño de este tributo responde a una opción del legislador*

⁵⁹ Véanse las SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9º (ES:TC:1990:150); 14/1998, de 22 de enero, FJ 11ºb) [ES:TC:1998:14]; y 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23º (ES:TC:1999:242), y los AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6º (ES:TC:2008:71A); 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1º (ES:TC:2008:120A) y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1º (ES:TC:2008:342A).

⁶⁰ Véase STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2º (ES:TC:2017:26).

⁶¹ Así lo expresa en la STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9º (ES:TC:1990:150).

que cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo (...) sin que ninguno de los invocados pueda considerarse quebrantado”.

La solución aportada por el TC resulta, para una parte de la doctrina tributaria, una interpretación acertada. Como expresa GARCÍA MORENO, *“el resultado del juicio de constitucionalidad efectuado por el TC no admite discusión (...). En esencia, el impuesto no es inconstitucional, aunque su efectiva configuración estructural no se inspire, ni mucho ni poco, en la finalidad extrafiscal que aparece en su fundamento. Tampoco lo es por provocar con su exigencia una doble imposición, porque no cualquier sobreimposición está prohibida. Ni siquiera vulnera la CE porque aun solapándose, somete a gravamen una manifestación de capacidad económica, como es la generación de energía eléctrica. Y no lo hace de forma confiscatoria”*⁶².

Sin embargo, para otra parte de la doctrina la interpretación no satisface completamente, puesto que, como señala CORDERO GONZÁLEZ, *“el TC realiza una interpretación laxa de la eficacia de los principios de justicia tributaria para limitar la sobreimposición, sin que la dificultad para determinar los efectos concretos de la acumulación de dos figuras tributarias que gravan prácticamente lo mismo pueda ser, un argumento válido para omitir un examen más detallado sobre la aplicación del artículo 31.1 de la Constitución”*⁶³.

El IVPEE no ofrece dudas respecto al sometimiento a gravamen de una manifestación de riqueza real o, al menos, potencial, pues grava la *“capacidad económica de los productores”*. Ahora bien, al tratarse de un tributo con una supuesta finalidad extrafiscal,

⁶² GARCÍA MORENO, A., “El Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica y el Impuesto sobre Actividades Económicas: una doble imposición constitucional”, *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 43, editorial Wolters Kluwer, octubre 2018 (LA LEY 11230/2018), pág. 2

⁶³ CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a., “El controvertido impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica: análisis constitucional y compatibilidad con el derecho comunitario” en *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2020, pág. 36. Igualmente, ORTIZ CALLE califica de “decepcionante” el posicionamiento del TC, pues considera que del principio de no confiscatoriedad, *“cabría derivar una exigencia al legislador para que tenga que justificar la creación de un nuevo tributo, distinto de los que con carácter general gravan la renta, el patrimonio o el consumo, que produzca un efecto de doble imposición económica sin que en su régimen jurídico se aprecie una finalidad de ordenación”*; en “Fiscalidad autonómica y sector eléctrico”, *Revista General de Derecho de los Sectores Regulados*, número 3, marzo 2019, pág. 3. Fuente: <http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1509978>

además de la capacidad económica, debe concurrir en él una finalidad específica distinta de la recaudatoria; aunque, como ya se ha visto, la admisión de otros fines del tributo no supone desconocer o abandonar las exigencias capacidad económica⁶⁴. En tal sentido, señala CASADO OLLERO que, “*sin necesidad de polemizar de si la recaudatoria es la finalidad primera para todo tributo, parece obvio que la esencia contributiva del impuesto puede y debe resultar afectada o matizada por la existencia de fines extrafiscales amparados asimismo en el texto constitucional (...)*”⁶⁵.

La función extrafiscal, como sucede en este caso, puede derivar directamente de los principios rectores de la política económica y social, pues los tributos son una herramienta del Estado para lograr la consecución de sus fines⁶⁶. El fin confesado por el legislador al establecer el IVPEE es la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de energía eléctrica, dada la cada vez mayor incidencia que ésta tiene sobre el medioambiente. Por tanto, se presenta a sí mismo como un tributo medioambiental⁶⁷.

⁶⁴ Así lo señala la STC de 10 de abril de 2014 en su FJ 6º: “*En ese sentido, conviene recordar también que no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica, pues «el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos (...) cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, por tanto, inexpressivas de capacidad económica». En consecuencia, es inherente al concepto constitucional de tributo, que exige que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica, el que el mismo persiga siempre también una finalidad recaudatoria. Dicho de otro modo, de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales, (...), difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica (...) de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad, por mor del propio artículo 31.1 CE” (STC 53/2014, de 10 de abril; ES:TC:2014:53).*

⁶⁵ CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 41, núm. 213, 1991; en LÓPEZ DÍAZ, A., *op. cit.*, pág. 234.

⁶⁶ Así lo establece el artículo 2 Ley General Tributaria: “*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*”. También la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º (ES:TC:1987:37).

⁶⁷ La OCDE define la fiscalidad medioambiental como el conjunto de tributos cuya base fiscal proyecta una relevancia ambiental significativa, encontrándose su legitimidad en el deber constitucional de los poderes públicos de proteger el medio ambiente y desincentivar las actuaciones que contribuyen a su deterioro; en BASTIDA PEYDRO, M., y MONTROYA ESTEBAN, D., “Aproximación a la reforma de la fiscalidad medioambiental”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, número 38, octubre 2014, pág. 134. La fiscalidad ambiental comporta, por un lado, el incentivo de aquellos comportamientos respetuosos con el medioambiente y, por otro, redistribuir los costes de la política ambiental entre los sujetos pasivos responsables de dichas conductas. Sirve a la generación de beneficios en el medio ambiente, al incentivar que las empresas investiguen e inviertan en tecnologías más respetuosas con el medioambiente; a la internalización de las conductas más dañinas con el entorno y, también, al incremento de la renta fiscal como consecuencia de la mayor recaudación tributaria.

Los tributos medioambientales se asientan fundamentalmente sobre dos principios: el principio “quien contamina paga” y el principio de interdicción de la confiscatoriedad. El principio “quien contamina paga”, contemplado en el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante “TFUE”) y desarrollado en la Directiva 2004/35/CE⁶⁸, abarca todos los instrumentos capaces de internalizar los costes de los daños ambientales; su fin es reputar la carga de la contaminación sobre los sujetos productores o responsables de la misma, con el objetivo de desincentivarla⁶⁹. En cuanto a la interdicción de la confiscatoriedad, ya se ha visto que de la jurisprudencia se extrae que en ningún caso la imposición tributaria puede suponer un menoscabo de la fuente de riqueza que grave el tributo, de modo que un tributo medioambiental perdería su finalidad si produjese una sobreimposición confiscatoria.

Lo cierto es que el IVPEE tiene una indudable finalidad recaudatoria genérica, el sostenimiento de los gastos públicos, y una discutible finalidad específica, la protección del medioambiente.

En efecto, de la STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*⁷⁰ se desprende que una finalidad específica “*es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario*” y, por tanto, para poder considerar que el IVPEE persigue una finalidad específica, medioambiental en este caso, es necesario que los ingresos se encontrasen afectados a programas de gastos medioambientales. Sin embargo, la propia Ley 15/2012 afecta la recaudación a la financiación del déficit tarifario⁷¹. Es verdad que aquella

⁶⁸ Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales. (DOUE, serie L; número 143, de 30 de abril de 2004).

⁶⁹ Es decir, en palabras de GIL GARCÍA, “*con la teoría de la internalización se pretende que los precios reflejen todos los costes sociales y ecológicos externos asociados a la producción de los diferentes productos, permitiendo a los operadores económicos (productores y consumidores) tomar las decisiones adecuadas entre la maximización del beneficio y el coste ambiental. Pero, además de la internalización de los costes, los instrumentos económicos en la protección del medio pueden contribuir, entre otras, a evitar el mal uso y despilfarro de los recursos*”, en GIL GARCÍA, E., “Un nuevo modelo de tributación como medio para alcanzar la sostenibilidad energética”, *LA LEY*, núm. 10989/2013, pág. 2.

⁷⁰ STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, (C-82/12; EU:C:2014:108)

⁷¹ Déficit que, desde el punto de vista del funcionamiento del sistema eléctrico, se debe al hecho de que las actividades reguladas por tarifas son insuficientes para cubrir los costes que generan, aunque, en última instancia, su origen se encuentre en la negativa de Gobiernos y Administraciones a subir tales tarifas para que cubrieran al menos esos costes generados. En términos similares lo define MATEU DE ROS Y

sentencia del TJUE se refiere a los impuestos especiales, que son impuestos indirectos, mientras que el IVPEE se presenta legalmente como un impuesto directo, pero como se verá esta caracterización legal resulta discutible, cuando menos desde el punto de vista del Derecho de la Unión Europea.

El IVPPE tampoco distingue en función de la fuente de energía utilizada en la producción de electricidad, estableciendo un gravamen único que provoca que todos los productores de energía eléctrica, de origen renovable o no renovable, sean gravados de la misma forma. Debería haber dispuesto un tipo de carácter progresivo, que desincentivase aquellas conductas más perjudiciales con el medioambiente. Requeriría también la presencia de beneficios fiscales para cumplir una finalidad medioambiental, que pueden concretarse, además de en las exenciones, como señala VAQUERA GARCÍA⁷², en deducciones aplicables por la adquisición o renovación de tecnología, maquinaria o instalaciones que protejan el medio ambiente; rebajas en el tipo de gravamen aplicable a los tributos que recaen sobre el consumo de bienes respetuosos con el medio ambiente; etc., con el ánimo de incentivar, promocionar o alentar la reducción de las conductas de los obligados tributarios que supongan una afección al medio ambiente.

En definitiva, todo tributo medioambiental, que lo sea realmente, debe tener la capacidad de incidir positivamente en el objeto gravado, como defienden PATÓN GARCÍA⁷³ o AIZEGA ZUBILLAGA⁷⁴, modificando las conductas que se consideran perjudiciales para el medio ambiente, puesto que tal capacidad constituye en sí misma un objetivo del tributo. Un verdadero tributo medioambiental, como exige el principio

CEREZO “El déficit de la tarifa eléctrica: origen y regulación por el Derecho Positivo”, *Tratado de regulación del sector eléctrico*, Tomo I. Véase en el trabajo de PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, pág. 655. Por ello, entienden ALONSO GARCÍA y ALMUDÍ CID, que “estariamos, pues, ante un tributo finalista, al afectarse su recaudación a sufragar los costes del sistema eléctrico, que se han visto notablemente incrementados a raíz del recurrente déficit tarifario”; en ALONSO GARCÍA, R., y ALMUDÍ CID, J.M., *op. cit.*, pág. 6.

⁷² VAQUERA GARCÍA, A, *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid 1999, pág.,57.

⁷³ PATÓN GARCÍA, G., “Hacia un modelo de Impuesto ambiental. Las reformas pactadas y la creación de nuevos tributos”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 7, 2006, págs. 82-83.

⁷⁴ AIZEGA ZUBILLAGA, J.M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco: Servicio Editorial, Bilbao 2001, pág. 83.

“quien contamina paga”, debe modular su gravamen en función de la intensidad con la que se haya afectado al medio ambiente⁷⁵.

Asimismo, la afección de las actividades se cuantifica en “barras de central”⁷⁶. Los impuestos medioambientales, con el fin de cumplir con el principio “quien contamina paga”, requieren que se dé una estrecha relación entre el daño ambiental gravado y la base imponible, debiendo indicar parámetros cuantitativos que permitan contabilizar las unidades de energía eléctrica que puedan contaminar. La medición en “barras de central”, sin embargo, resulta ser una técnica que no permite apreciar la capacidad contaminante de las conductas de los contribuyentes⁷⁷. Precisamente por ello, autores como JÍMENEZ VARGAS se atreven a afirmar que la Ley 15/2012, creadora del IVPEE, vulnera el principio general de “*quien contamina paga*” por no contener referencia alguna y concreta a los daños reales o potenciales que se pretenden corregir⁷⁸. Si verdaderamente quisiera responder a un problema ambiental, el IVPEE se tendría que haber adaptado a cada

⁷⁵ Repárese, no obstante, en que el TJUE en la sentencia de 7 de noviembre de 2019, *UNESA*, (C-105/18 a C-113/18; EU:C:2019:935), al interpretar el citado principio, ha señalado que “(el principio) *quien contamina paga*, tal como se establece en el artículo 191 TFUE, apartado 2, prevé que la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tiene como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado (...). Por lo tanto, dicha disposición se limita a definir los objetivos generales de la Unión en materia de medio ambiente (...)” (apartado 27). En consecuencia, “(...) la referida disposición no puede ser invocada (...) para excluir la aplicación de una normativa nacional que pueda aprobarse en un ámbito comprendido dentro de la política medioambiental cuando no sea aplicable ninguna normativa de la Unión adoptada sobre la base del artículo 192 TFUE que cubra específicamente la situación de que se trate (...)” (apartado 28).

⁷⁶ Consiste en una medición de energía que tiene en cuenta la energía producida en bornes, a la que se le restan los consumos auxiliares y las pérdidas de energía que se producen hasta el punto de conexión.

⁷⁷ En este sentido, la STC de 30 de noviembre de 2000, en la que se examina la constitucionalidad del Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el medioambiente, termina declarándolo inconstitucional, ya que del análisis de la estructura del citado impuesto no se puede llegar a la conclusión de que grave la actividad contaminante internalizando los costes derivados de actuaciones “distorsionadoras del medioambiente”. Así, entiende que “*el tributo cuestionado no (...) busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del artículo 45.1 CE (...). En consecuencia, no cabe considerar que el referido impuesto grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente (sea persona física o jurídica). Si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad (...)*”. (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5º, ES:TC:2000:289).

⁷⁸ JÍMENEZ VARGAS, P.J., *op. cit.*, pág. 19

modalidad de fuente de energía, puesto que debería provocar un incentivo en la utilización de fuentes de energía renovables⁷⁹.

Por cuanto antecede se puede considerar sólidamente fundada la opinión de que la regulación del IVPEE se encuentra lejos de conseguir los objetivos propios de un tributo medioambiental: reducir o evitar el riesgo de daños en el medioambiente⁸⁰. No se establece en la Ley ningún instrumento dirigido a la protección del medioambiente, más allá de costear, como se refleja en el Preámbulo, la inversión en el mantenimiento de las redes de transporte⁸¹. Señala PEÑA ALONSO que *“la conclusión sobre el verdadero carácter del tributo no ofrece dudas. Con independencia de las declaraciones recogidas en los dos primeros apartados del preámbulo de la Ley, puede afirmarse que la finalidad última de los nuevos tributos establecidos por la Ley 15/2012 (...) es la de obtener fondos para reducir el déficit tarifario, lo que predetermina claramente su carácter contributivo por encima de cualquiera otra finalidad extrafiscal o medioambiental”*⁸².

⁷⁹ Así lo entiende además el TC. En la STC de 17 de enero de 2019 establece que la *intentio legis* de un tributo extrafiscal *“no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyudar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación”* (STC 4/2019, de 17 de enero, FJ 5º, ES:TC:2019:4). Como defiende CASAS AGUDO, *“en puridad, desde una perspectiva estricta de lo que se viene entendiendo como impuesto ambiental tanto por la OCDE y la Comisión Europea, como por la jurisprudencia del TC, es ciertamente complejo calificar como tal el IVPEE”*. Véase su trabajo, *“Sobre la legitimidad constitucional de la concurrencia del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica y el Impuesto sobre Actividades Económicas. A propósito del Auto del Tribunal Constitucional núm. 69/2018, de 20 de junio”*, *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, octubre-diciembre 2018, págs. 216-217.

⁸⁰ Así lo considera también ORTIZ CALLE, cuando señala que *“pese a las declaraciones contenidas en la Exposición de Motivos de la Ley 15/2012 acerca de la pretendida finalidad ecológica de los impuestos ahí regulados, debe rechazarse el carácter ambiental de estos impuestos, para calificarlos de recaudatorios, ya que no introducen incentivo de ningún tipo para la producción de energía eléctrica de una forma más sostenible”*, en ORTIZ CALLE, E., *“Fiscalidad autonómica...”*, *op. cit.*, pág. 3.

⁸¹ Se debe partir también del contexto de su implantación. Como recuerdan MARTÍNEZ LÓPEZ, M.A., y SIXTO DE TORRES ROMO, F., *“hay que tener en cuenta que (...) está el déficit presupuestario arrastrado atribuido al sistema eléctrico, provocado por el denominado “déficit tarifario” cuyo origen se remonta a 1997 y el objetivo de inflación de los denominados criterios de Maastricht que, para 1997, era del 2,5%, habiendo cerrado 1996 con una inflación del 3,6%. España cumplió con creces el objetivo acabando el año 1997 con una inflación del 1,9%, pero parte del secreto del éxito estuvo en la congelación de los precios de la electricidad, incluso por debajo de sus costes, a cambio de reconocer a las empresas el derecho a recuperar ese “déficit de tarifa” en los precios de las tarifas futuras”*, por lo que, *“la implantación del IVPEE es una medida recaudatoria más al servicio del objetivo de reducción del déficit presupuestario aprobado en la Ley Orgánica 2/2012, después de que, en agosto de 2011, comenzarán a no cubrirse las emisiones de deuda pública”*. Véase su trabajo, *“Cuestión prejudicial en el Impuesto sobre el Valor de la Energía Eléctrica”*, *LA LEY*, núm. 13934/2018, págs. 2 y 3.

⁸² PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, pág. 661.

Una vez determinada la finalidad esencialmente recaudatoria del IVPEE, queda por resolver la duda fundamental de si es posible someter a gravamen una manifestación de riqueza que ya lo está a través de otros tributos, como el IAE, el IE o el Impuesto de Sociedades (en adelante “IS”), sin que se vulnere el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, por producirse un efecto confiscatorio.

Defiende NAVEIRA DE CASANOVA que se estaría ante una vulneración de la capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad, “*si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se agotase la riqueza ‘so pretexto del deber de contribuir’ y, sobre todo, por la concurrencia de varias figuras tributarias sobre la misma riqueza objeto de gravamen*”⁸³.

En el ATS de 10 de enero de 2018 ya se ha visto que el Alto Tribunal seguía albergando dudas respecto al IAE, pero descartaba la incompatibilidad relativa al IE pues a pesar de que los sujetos pasivos en ambos tributos sean los mismos, se gravan capacidades económicas distintas, puesto que el IVPEE es un impuesto directo y el IE, indirecto de repercusión legal obligatoria.

Por si fueran pocas, a las anteriores dudas se deben añadir las suscitadas respecto al IS en el Auto de 28 de febrero de 2018 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TS⁸⁴, por el que admite el recurso de casación planteado frente a una STSJ del País Vasco⁸⁵ que determina la constitucionalidad del IVPEE. Señala el TS que “[d]escartada la coincidencia entre el hecho imponible del IVPEE y el IE (...) subsiste aún la duda de si existe coincidencia entre los hechos imponibles del IVPEE y del IS”, puesto que, como señaló la entidad recurrente en su escrito de demanda, “al menos

En el mismo sentido que este autor, ORTIZ CALLE entiende que “*con esta Ley se pretende que los productores de energía eléctrica asuman su responsabilidad en la financiación del llamado déficit tarifario, esto es, del desajuste entre los ingresos procedentes de la aplicación de las tarifas y peajes a los suministros y acceso a las redes de transporte o distribución, respecto de los costes reconocidos a las actividades y costes regulados del sistema eléctrico*”; en ORTIZ CALLE, E., “Fiscalidad autonómica...”, *op. cit.*, pág. 3.

⁸³ NAVEIRA DE CASANOVA, G., *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, Editorial Mc Graw Hill, 1997, págs. 150-155

⁸⁴ ATS 2067/2018, de 28 de febrero, (recurso de casación núm. 5525/2017; ES:TS:2018:2067A)

⁸⁵ STSJ País Vasco 2715/2017, de 24 de julio, (ES:TSJPV:2017:2715).

durante el ejercicio 2013, el IVPEE ha gravado de forma improcedente el mismo hecho imponible que (...) el Impuesto sobre Sociedades (al gravar las rentas obtenidas de la incorporación al sistema eléctrico de la energía eléctrica producida), así como el Impuesto sobre Actividades Económicas (tanto el IVPEE como el IAE gravan la realización de la actividad de producción de electricidad), lo que ha dado lugar a una múltiple imposición, causando un grave perjuicio económico al sujeto pasivo el cual se ha visto sometido a una elevadísima carga tributaria de carácter confiscatorio que nada tiene que ver con el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1, de la Constitución Española”⁸⁶.

Carente de finalidad extrafiscal, se puede concluir que tanto el IVPEE como el IAE o el IS someten a tributación la actividad de producción eléctrica desde la misma perspectiva. Al ser esto así, sobre los productores de electricidad recae una acumulación de impuestos que generan una sobreimposición, que menoscaba la fuente de riqueza de la que derivan los hechos imponibles y, por tanto, podría llegar a producir un efecto confiscatorio⁸⁷.

Sostiene en este sentido FALCÓN Y TELLA que el IVPEE constituye un impuesto sobre la renta potencial puesta de manifiesto con la producción o el almacenamiento de energía eléctrica, y que “*no presenta una capacidad contributiva adicional distinta a la ya gravada a través del IS, siendo su pretendida finalidad medioambiental discutible*”⁸⁸. Resulta muy ilustrativa de lo que se expone la propuesta de MENÉNDEZ MORENO, al calificar como sorprendente que se haya recurrido al IVPEE para incrementar la recaudación vinculada a la producción de la energía eléctrica, “*cuando este mismo*

⁸⁶ ATS 2067/2018, de 28 de febrero, (recurso de casación núm. 5525/2017, FJ 3º; ES:TS:2018:2067A)

⁸⁷ Sin embargo, algunas resoluciones del TEAC, como la de 25 de septiembre de 2018, (resolución núm. 5749/2015/00/00), en línea con lo entendido por el TC, han rechazado la existencia de una violación del principio de no confiscatoriedad, ya que, entiende que no existen razones para sostener que la regulación del IVPEE vulnera el artículo 31.1 CE.

⁸⁸ FALCÓN Y TELLA, R., “El impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito: sobre la necesidad de un nuevo modelo para articular la potestad tributaria estatal y autonómica”, *Revista Quincena fiscal*, núm. 1, 2013. Véase en el trabajo de CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, pág. 59.

objetivo recaudatorio se hubiera logrado mucho más fácilmente incrementando el tipo de gravamen del IS aplicable a las empresas productoras de electricidad”⁸⁹.

Es verdad, no obstante, que la Dirección General de Tributos ha entendido en la contestación a la consulta tributaria vinculante V3371-14, de 23 de diciembre, que contablemente el IVPEE no reducirá la cifra de negocios, debiendo registrarse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, y, por tanto, como todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas.

En cualquier caso, aunque se comparta la tesis del TC sobre la constitucionalidad de la regulación del IVPEE⁹⁰, persisten las dudas sobre la conformidad a Derecho del IVPEE, como lo demuestran las cuestiones prejudiciales planteadas al TJUE, que están pendientes de contestación.

4. Análisis de la conformidad del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y el Derecho de la Unión Europea.

Además de las dudas sobre su constitucionalidad, el IVPEE también ha planteado desde su creación dudas sobre su compatibilidad con el Derecho de la UE.

Ante la redacción del hecho imponible, ya durante la fase de tramitación parlamentaria se plantearon enmiendas por el Grupo Parlamentario Vasco (enmienda número 20 en el Congreso y en el Senado) y por el Grupo Parlamentario de Izquierda Plural (enmienda número 46 en el Congreso y número 5 en el Senado), solicitando la incorporación al precepto de *“las adquisiciones de energía eléctrica, medidas en los puntos frontera, provenientes de intercambios intracomunitarios e internacionales de*

⁸⁹ MENÉNDEZ MORENO, A., “Otro impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (y II). A propósito del Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 5 de marzo de 2019”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12/2019, editorial Aranzadi, pág. 9.

⁹⁰ A este respecto, y desde el punto de vista del carácter extrafiscal del IVPEE, resulta interesante señalar la opinión de GARCÍA MORENO, A., *op. cit.*, pág. 9. Este autor, aún estando de acuerdo con la solución aportada por el TC, critica que para facilitar la implantación del IVPEE el legislador *“nos haya pretendido ocultar la autentica naturaleza del IVPEE, que desde luego, nada tiene de extrafiscal”*.

electricidad”⁹¹, pues consideraron que la no sujeción de las importaciones al Impuesto resultaría contraria a la Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE⁹² (“Directiva 2009/72/CE”, en adelante), y a la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (“Directiva 2003/96/CE”, en lo sucesivo)⁹³.

En el Considerando 4º de la Directiva 2003/96/CE, se señala que “*unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior*”. En palabras de PEÑA ALONSO, por un lado, el hecho de gravar de forma exclusiva la producción de electricidad nacional puede tornarse en “*un mecanismo distorsionador de la competencia y transparencia en la fijación de precios de la energía eléctrica, lo que a su vez puede atentar contra los derechos de libre circulación de bienes en el mercado interior europeo y la libertad de establecimiento*”⁹⁴.

Por otro lado, el gravamen indiferenciado de todas las fuentes de energía, entre ellas las energías renovables, resultaría contradictorio con las políticas comunitarias y nacionales dirigidas a potenciar y favorecer el consumo de energías limpias para alcanzar

⁹¹ BOCG, Congreso de los Diputados, serie A, número 25-2, de 6 de noviembre de 2012, págs. 22 y 89.
BOCG, Senado, número 130-973 (apartado I), de 4 de diciembre de 2012, págs. 56 y 74

⁹² DOUE, Serie L, número 211, de 14 de agosto de 2009, pág. 55.

⁹³ DOUE, Serie L, número 283, de 31 de octubre de 2003, pág. 51.

⁹⁴ PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, pág. 666.

Este mismo autor destaca que ya el TJUE ha venido señalando que para evitar las restricciones al tráfico intracomunitario, prohibidas en el artículo 38 TCE, el establecimiento de nuevos tributos debía cumplir tres requisitos: (1) que se aplicasen de forma uniforme a los productores nacionales y comunitarios; (2) que resultasen eficientes para alcanzar la finalidad medioambiental, y (3) que la limitación a la libre circulación de mercancías debía reducirse a lo estrictamente necesario para conseguir el objetivo medioambiental.

En la misma línea, la STJUE de 29 de noviembre de 2001, *François De Coster*, (C-17/00, EU:C:2001:651), apartados 37 a 39 consideró que el establecimiento de un Impuesto sobre las antenas parabólicas de televisión que gravaba de forma uniforme a todas las antenas por su afección medioambiental, suponía un obstáculo a la libertad de prestación de servicios, pues se aplicaba a los operadores por satélite, fundamentalmente extranjeros, pero no a los operadores por cable, principalmente nacionales; en PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, pág. 667.

el objetivo del 20% previsto para este año 2020⁹⁵. En efecto, el IVPEE incrementa los niveles mínimos de imposición previstos en la regulación comunitaria que ordena la exención de tales productos energéticos, salvo que tal imposición responda también a fines medioambientales; lo que ya se ha visto no sucede en el caso del IVPEE.

El TS en su primer Auto de 14 de junio de 2016, por el que elevó la cuestión de institucionalidad del IVPEE al TC, expresó sus dudas respecto a la posible incompatibilidad del impuesto con el Derecho comunitario, lo que motivó, como ya se ha analizado, la inadmisión de la cuestión dada la preferencia que la cuestión prejudicial al TJUE tiene frente a la cuestión de constitucionalidad. En su segundo Auto de 10 de enero de 2018, el TS manifestó no tener ya dudas sobre su compatibilidad, atendiendo a la STJUE de 20 de septiembre de 2017, *Elecdedy Carcelen*, relativa al canon eólico de Castilla la Mancha⁹⁶, sin ofrecer más argumento que la cita de dicha sentencia.

En resumidas cuentas, la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Castilla-La Mancha al atender un litigio entre varios productores de energía eólica y la Junta de Castilla-La Mancha, relativo al establecimiento de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, cuestionó al TJUE si dicho canon es conforme con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (“Directiva 2008/118/CE”, en adelante)⁹⁷ dado que, en su opinión, interpretado a la luz de la STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, citada ya en este trabajo, este tributo no tiene una finalidad

⁹⁵ Con arreglo al artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2009/28/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE (DOUE de 5 de junio de 2009, Serie L, número 140, pág. 16) –“Directiva 2009/28/CE” en lo sucesivo-, los Estados miembros deben garantizar que la cuota de energía procedente de fuentes renovables en su consumo final de energía en este año 2020 sea equivalente como mínimo a su objetivo global nacional, tal como se ha fijado en el anexo I, parte A, de dicha Directiva, el cual deberá ser coherente con el objetivo consistente en alcanzar una cuota de un 20 % como mínimo de energía procedente de fuentes renovables.

⁹⁶ STJUE de 20 de septiembre de 2017, *Elecdedy Carcelen* (C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16; EU:C:2017:705).

⁹⁷ DOUE, serie L, número 9, de 14 de enero de 2009, pág. 29

específica, sino que su objetivo es generar ingresos presupuestarios adicionales para los poderes públicos.

Señaló el Tribunal europeo que “*el artículo 1, apartado 1, la Directiva 2008/118 establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan en esa disposición, entre los que figuran, en particular, (...) los productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva (2003/96)*”⁹⁸, y que “*el artículo 1, apartado 2, de la referida Directiva, (establece que) los productos sujetos a dichos impuestos especiales también pueden ser objeto de un gravamen indirecto distinto de estos últimos, pero únicamente si, por una parte, tal gravamen tiene uno o varios fines específicos (...)*”⁹⁹.

A pesar de que los demandantes consideraron que el canon es un tributo indirecto que carece de finalidad específica, que no solo no va dirigido a proteger el medioambiente sino que lo perjudica, al disuadir las inversiones en instalaciones de producción de energía eléctrica de origen eólico, el Gobierno español y la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha consideraron que ese canon, además de no ser un tributo indirecto, pues grava directamente la capacidad económica de los productores de energía eléctrica de origen eólico, tiene una finalidad medioambiental específica, al estar destinado a internalizar los costes derivados de los daños al medio ambiente generados por el desarrollo de parques eólicos, con el fin de promover la innovación tecnológica mediante la reducción del número de tales parques o de su tamaño.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto, el TJUE concluyó que la percepción de un canon como el castellano-manchego examinado que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica no constituye un impuesto que grave el consumo de productos energéticos o de electricidad, por lo que no se opone a la Directiva 2008/118/CE, pues no está comprendido en su ámbito de aplicación.

En suma, a pesar de las numerosas dudas que ha planteado desde su creación, se han tardado casi 7 años en plantear la cuestión prejudicial al TJUE por la presunta

⁹⁸ STJUE de 20 de septiembre de 2017, *Elecdedy Carcelen*, apartado 7.

⁹⁹ STJUE de 20 de septiembre de 2017, *Elecdedy Carcelen*, apartado 57.

disconformidad de la regulación del IVPEE con diversas normas comunitarias, pues no ha sido planteada hasta que lo hizo el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (en adelante “TSJCV”), como más adelante se expone.

Con ello, parece que se ha olvidado el riesgo de condena al Reino de España por vulneración del artículo 267 TFUE¹⁰⁰, puesto que, como ha señalado el TJUE, la cuestión prejudicial *“tiene principalmente como razón de ser impedir que se consolide en un Estado miembro una jurisprudencia nacional que no se atenga a las normas del Derecho de la Unión”*¹⁰¹.

A este respecto, conviene recordar la doctrina jurisprudencial del TJUE. El Tribunal de Luxemburgo fijó los criterios del “acto claro” y del “acto aclarado” en su conocida sentencia de 6 de octubre de 1982, *CILFIT/Ministero della Sanità*¹⁰². En ella, estableció que los órganos jurisdiccionales nacionales, aun aquéllos cuyas decisiones no sean susceptibles de recurso judicial interno, no están obligados a plantear cuestión prejudicial si la jurisprudencia del TJUE hubiera resuelto la cuestión de derecho de que se trata, *“cualquiera que sea la naturaleza de los procedimientos que dieron lugar a dicha jurisprudencia, incluso en defecto de estricta identidad de las cuestiones debatidas”* (“acto aclarado”), o si la correcta aplicación del Derecho de la UE se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable sobre la solución de la cuestión suscitada, en el bien entendido de que *“el órgano jurisdiccional nacional debe llegar a la convicción de que la misma evidencia se impondría igualmente a los órganos jurisdiccionales*

¹⁰⁰ Artículo 267 TFUE: *“El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) sobre la interpretación de los Tratados; b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión;*

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad”.

¹⁰¹ En este sentido se pronunció la STJUE de 4 de octubre de 2018, *Comisión/Francia (Précompte mobilier)*, (C-416/17; EU:C:2018:811), apartado 109.

¹⁰² STJUE de 6 de octubre de 1982, *CILFIT/Ministero della Sanità*, (C-283/81; EU:C:1982:335).

nacionales de los otros Estados miembros, así como al Tribunal de Justicia (“acto claro”).

Con posterioridad, han sido muchos los pronunciamientos del TJUE que han reiterado los antedichos criterios y han perfilado su interpretación. Merece la pena destacar por su importancia la ya citada sentencia de 4 de octubre de 2018, *Comisión/Francia*.

El Tribunal de Luxemburgo comienza recordando “*que la obligación de los Estados miembros de cumplir las disposiciones del Tratado FUE incumbe a todas las autoridades de dichos Estados, incluidas (...), las autoridades judiciales*”¹⁰³, de modo que “*en principio, cuando contra la decisión de un órgano jurisdiccional nacional no exista ningún recurso judicial, el órgano jurisdiccional tendrá la obligación, en caso de que se plantee ante él una cuestión de interpretación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, de someter la cuestión al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo tercero (...)*”¹⁰⁴; así, la obligación contemplada en el artículo 267 TFUE “*tiene principalmente como razón de ser impedir que se consolide en un Estado miembro una jurisprudencia nacional que no se atenga a las normas del Derecho de la Unión*”¹⁰⁵ aunque, siguiendo la doctrina del “acto claro” y del “acto aclarado”, “[t]al obligación no incumbirá ciertamente al órgano jurisdiccional nacional cuando este haya comprobado que la cuestión suscitada no es pertinente, o que la disposición de Derecho de la Unión de que se trata ha sido ya objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia, o que la correcta aplicación del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable alguna, debiendo valorarse la existencia de tal eventualidad en función de las características propias del Derecho de la Unión, de las dificultades concretas que presente su interpretación y del riesgo de divergencias jurisprudenciales dentro de la Unión (...)”¹⁰⁶. Por todo ello, el TJUE concluye “*que incumbía al Conseil*

¹⁰³ STJUE de 4 de octubre de 2018, *Comisión/Francia* (...), apartado 106.

¹⁰⁴ Cita aquí el Tribunal su “*sentencia de 15 de marzo de 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, apartado 42*”. STJUE de 4 de octubre de 2018, *Comisión/Francia* (...), apartado 107

¹⁰⁵ De nuevo aquí, recuerda el Tribunal su jurisprudencia, con cita en su “*sentencia de 15 de marzo de 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, apartado 33 y jurisprudencia citada*”.

¹⁰⁶ “*véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros, 283/81, EU:C:1982:335, apartado 21; de 9 de septiembre de 2015, Ferreira da Silva e Brito y otros, C-160/14, EU:C:2015:565, apartados 38 y 39, y de 28 de julio de 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, apartado 50*”; STJUE de 4 de octubre de 2018, *Comisión/Francia* (...), apartado 110.

*d'État (Consejo de Estado), en tanto que órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial en virtud del artículo 267 TFUE, párrafo tercero, con el fin de excluir el riesgo de una interpretación errónea del Derecho de la Unión (...)*¹⁰⁷.

De este modo, queda reforzado el carácter objetivo de los criterios del “acto claro” y el “acto aclarado”, puesto que el riesgo de interpretación errónea del Derecho de la Unión Europea obliga al planteamiento de la cuestión prejudicial. Y en el caso del IVPEE, ante las dudas que había planteado desde el inicio, se trata de un elevado riesgo.

a. El Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 22 de febrero de 2019

El TSJCV considera en su auto de 22 de febrero de 2019 (recurso 1491/2017; ES:TSJCV:2019:13A) que las dudas sobre la conformidad del IVPEE con el Derecho de la UE no han quedado resueltas, tal y como da a entender el TS en su Auto de 10 de enero de 2018, tantas veces citado. Se ha señalado ya que el TS descartó plantear cuestión prejudicial al TJUE, a la vista de la STJUE de 20 de septiembre de 2017, *Elecdedy Carcelen*, pero, como le “reprocha” el TSJCV, “no motivó su convicción ni aportó las razones para su decisión” de no acudir al Tribunal de Luxemburgo¹⁰⁸. Por ello, el TSJCV decide plantear cuatro cuestiones prejudiciales al TJUE:

“CUESTIÓN PRIMERA: Si el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE debe interpretarse en el sentido de que se opone y contradice un impuesto nominalmente directo como el IVPEE que, atendiendo a su verdadera naturaleza, resulta ser un

¹⁰⁷ “véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2015, *Ferreira da Silva e Brito y otros*, C-160/14, EU:C:2015:565, apartado 44”; STJUE de 4 de octubre de 2018, *Comisión/Francia (...)*, apartado 113.

¹⁰⁸ Como señalan MARTÍNEZ LÓPEZ y SIXTO DE TORRES ROMO, el TS “no incorpora la inexcusable fundamentación jurídica que la motivación de un pronunciamiento de esta naturaleza exige. No hay en él razonamiento jurídico alguno que explique las razones que sustentan la “convicción” que la Sala manifiesta a partir del debate planteado entre las partes a propósito de tres sentencias del TJUE (SSTJUE de 18 de enero de 2017, *IRCCS-Fondaciones Santa Lucia*, C-189/15; de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14 y, de 20 de septiembre de 2017, *Elecdedy Carcelen y otros*, C-215/16, C. 216/16, C-220/16 y C-221/16), que además concluyó con posiciones discrepantes entre ellas”; en MARTÍNEZ LÓPEZ M.A., y SIXTO DE TORRES ROMO, F., *op. cit.*, pág. 6.

impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria, sin que la calificación que le atribuya el Derecho nacional pueda primar sobre la interpretación del Derecho de la UE, que se rige por los objetivos propios de ese ordenamiento jurídico y en función de las características objetivas del gravamen.

CUESTIÓN SEGUNDA: Si pese a la calificación del IVPEE como impuesto medioambiental, este tributo persigue una esencial finalidad recaudatoria, gravando de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medioambiente, con infracción de los arts. 1, 3, apartados 1, 2 y 3.a), en relación este último con el artículo 2.k), de la Directiva 2009/28/CE.

CUESTIÓN TERCERA: Si debe interpretarse que el principio de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables se opone al IVPEE, en la medida que concede el mismo tratamiento fiscal a la energía procedente de fuentes no renovables que a la que procede de fuentes renovables, con discriminación de éstas y con vulneración del sistema de apoyo previsto en el artículo 2.k) y concordantes de la Directiva 2009/28/CE.

CUESTIÓN CUARTA: Por último, si el citado principio de libre competencia y los arts. 32, 33 y 34 (CAPÍTULO VIII, ORGANIZACIÓN DEL ACCESO A LA RED) de la Directiva 2009/72/CE se oponen al IVPEE, por considerar que permite una discriminación positiva a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, con distorsión del mercado interior de la energía eléctrica y del acceso a la red”.

Para analizar estas cuestiones prejudiciales resulta plausible agruparlas en tres apartados: el IVPEE y la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales; el IVPEE y la Directiva 2009/28/CE, relativa al fomento de la energía procedente de fuentes renovables, y, finalmente, el IVPEE y la Directiva 2009/72/CE, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad.

I. *El IVPEE y la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales*

El TSJCV comienza defendiendo que el IVPEE es un impuesto indirecto que carece de finalidad medioambiental, por lo que vulneraría lo dispuesto en la Directiva 2008/118/CE.

Una causa inicial para sostener la tesis de que se trata de un impuesto indirecto es el hecho de que se suspendiera su aplicación durante seis meses, mediante el Real Decreto Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores¹⁰⁹, haciéndolo coincidir además con un período en el que el precio de la electricidad había alcanzado sus máximos anuales, lo que habría tenido una repercusión en la factura de los consumidores¹¹⁰.

Como hace notar el TSJCV en su Auto, la calificación de un impuesto como directo o indirecto *“responde a una noción autónoma europea que, conforme a la jurisprudencia del TJUE (...) ha de construirse con categorías de este ordenamiento jurídico transnacional en función de las características objetivas del tributo, a tenor de su verdadera naturaleza, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional”*. Es decir, la interpretación de la naturaleza del tributo debe realizarse en el marco del derecho comunitario, por tratarse de un concepto autónomo de este ordenamiento¹¹¹.

¹⁰⁹ Así se hace constar en la Disposición General VIII del Decreto: *“En primer lugar, se procede a exonerar del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica a la electricidad producida e incorporada al sistema eléctrico durante seis meses, coincidentes con los meses de mayor demanda y mayores precios en los mercados mayoristas de electricidad, en consonancia con el fin último perseguido por la presente norma. Ello conlleva modificar el cómputo de la base imponible y de los pagos fraccionados regulados en la normativa del tributo”*.

¹¹⁰ Como expresa CALVO VÉRGEZ, *“con fecha 19 de septiembre de 2018 el Ejecutivo anunció la suspensión del gravamen (mediante la aplicación de un tipo de gravamen próximo a cero) con la finalidad de rebajar la factura final de la luz y abaratar el precio mayorista del megavatio hora, que supone alrededor de un 28% del total de la citada factura. Y ello en la medida en que, a pesar del anunciado carácter directo del gravamen (lo que impediría su repercusión al consumidor), en la práctica se estaba produciendo su traslado a este último”*, en CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, pág. 80.

¹¹¹ Así se desprende de la jurisprudencia del TJUE. Véase, por ejemplo, STJUE de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, (C-5/14; EU:C:2015:354) apartados 58-62.

Expresa CORDERO GONZÁLEZ que, *“tradicionalmente, se han calificado como directos aquellos tributos que inciden en manifestaciones inmediatas de capacidad económica, como la renta o el patrimonio, que recaen directamente sobre los contribuyentes. Por el contrario, se consideran impuestos indirectos los que se aplican sobre una manifestación mediata de capacidad económica, el consumo o la transmisión de bienes o derechos, en los que se contempla la traslación jurídica de la cuota al sujeto que se pretende gravar”*¹¹².

Recuerda el TSJCV, en atención a lo establecido por la jurisprudencia del TJUE¹¹³, que *“uno de los elementos más relevantes para considerar un impuesto como indirecto es si la carga económica del impuesto, aunque no se repercute formalmente, sí puede ser trasladada económicamente a terceros”*. Por tanto, para poder calificar al IVPEE como directo o indirecto es necesario analizar sus características y tras su examen el TSJCV llega a la convicción de que se trata de un impuesto indirecto, por las siguientes razones: (1) no tiene en cuenta ninguna de las condiciones especiales del sujeto cuya actividad se grava, pues lo grava con *“independencia de la fuente de producción y a todos por igual, con abstracción de la intensidad de uso de las redes de transporte y distribución”*; (2) la base imponible no está constituida, como sucede habitualmente en los impuestos directos, por la renta neta sino *“por los ingresos brutos percibidos por la producción e incorporación al sistema de la electricidad”*; (3) tiene un tipo de gravamen único, propio de los impuestos indirectos, *“no existiendo la progresividad inherente a los impuestos directos”*; (4) la gestión recaudatoria se lleva a cabo por la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria, lo que evidencia que *“estamos ante un*

¹¹² CORDERO GONZÁLEZ, E.M, *op. cit.*, pág. 38.

¹¹³ En este sentido, resulta trascendental la STJUE de 10 de junio de 1999, *Braathens Sverige AB*, (C-346/97; EU:C:1999:291) que enjuicia un impuesto sueco de carácter medioambiental que gravaba la navegación aérea comercial, específicamente el consumo de carburante por razón de las emisiones producidas. El Tribunal declaró que *“según el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 92/12 (cuya redacción coincidía con el vigente artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE), ésta comprende los productos objeto de impuesto especiales y de otros impuestos indirectos que gravan, aun indirectamente, el consumo de dichos productos. Además, (...) existe una relación directa e indisociable entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes (...) que son emitidas al producirse dicho consumo, por lo que debe considerarse que el impuesto discutido, tanto en lo que respecta a la parte calculada sobre las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno, como a la fijada en función del consumo de carburante y que tiene por objeto las emisiones de dióxido de carbono, grava el consumo de carburante en sí mismo a efectos de la aplicación de las Directivas 92/12 y 92/81”* (véase en el apartado 23). Asimismo, los sujetos pasivos del impuesto eran las compañías aéreas, las cuáles terminarían trasladando la carga del tributo a los consumidores.

impuesto indirecto ya que los impuestos especiales deben ser indirectos por definición”; (5) su aplicación ha supuesto un encarecimiento de la energía eléctrica, por lo que la carga fiscal es trasladada al consumidor final “*vía precio final*” y, finalmente, (6) el régimen retributivo de las instalaciones de producción de electricidad mediante energías renovables “*ha incluido expresamente este impuesto como coste de explotación que debe ser satisfecho por los consumidores del sistema eléctrico*”.

Por todo ello, el TSJCV considera que el IVPEE “*tiene características propias de un impuesto al consumo, pues sus elementos esenciales tienen una indudable relación con el consumo, puesto que se grava la energía eléctrica producida e incorporada al sistema eléctrico para su uso por sujetos económicos distintos del productor, excluyéndose expresamente los consumos auxiliares en la generación de la electricidad y las pérdidas hasta el punto de conexión a la red*”.

Asimismo, defiende el TSJCV que el IVPEE carece del fin medioambiental que se anuncia en el preámbulo de la Ley 15/2012. En primer lugar, entiende que no se aprecia una finalidad específica o extrafiscal para la creación de este impuesto, porque “*la recaudación no va destinada a financiar políticas medioambientales concretas sino a reducir el "déficit de tarifa" (...)*”. En segundo lugar, atendiendo a su concreta regulación, considera: (1) que el hecho imponible no tiene relación con el objetivo medioambiental, pues no diferencia el impacto que en el medioambiente tiene la tecnología empleada; (2) que al no contemplar exenciones ni beneficios fiscales, “*discrimina positivamente a quienes (producen la energía eléctrica) a partir de fuentes no renovables y mucho más dañinas al medio ambiente*”, y (3) que el producto de lo recaudado no se destina a los fines medioambientales previstos por la normativa, sino que se utiliza para “*financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico*¹¹⁴”.

Finalmente, para sostener tal tesis recuerda lo expresado por el TS en su Auto de 14 de junio de 2016 (recurso de casación núm. 2554/2014), en el que se establece que “*tienen finalidad extrafiscal aquellos tributos que persiguen, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en*

¹¹⁴ Actual artículo 14 de la LSE.

sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad. Lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal cuya finalidad es la tutela medioambiental es que el primero tiene como objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, y exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica".

Una vez defendido que se trata de un impuesto indirecto y sin finalidad medioambiental, el TSJCV sostiene que se puede producir una vulneración de lo establecido en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE¹¹⁵, lo que conllevaría su anulación por incompatibilidad con la regulación europea sobre impuestos especiales, ya que ese precepto prohíbe que el legislador nacional grave un producto ya gravado por un impuesto especial, salvo que se justifique que dicho tributo obedece a fines específicos¹¹⁶.

La doctrina española mayoritaria, pese a coincidir con el TSJCV en la posible incompatibilidad del IVPEE con el Derecho de la UE por tratarse, realmente, de un tributo indirecto y sin finalidad medioambiental, considera que parte de la argumentación utilizada por ese tribunal no es por sí misma bastante para sostener la primera de las dos afirmaciones.

Comienza el TSJCV con la invocación del Real Decreto Ley 15/2018, por el que se exonera a los productores de energía incorporados al sistema eléctrico del pago del IVPEE durante seis meses, no siendo casual el momento en el que se realiza, pues trata

¹¹⁵ Artículo 1.2 Directiva 2008/118/CE: “los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones”.

¹¹⁶ Afirma el TJUE, en su Sentencia de 24 de febrero de 2000, *Comisión – República Francesa (C-434/97; EU:C:2000/98)*, apartado 19, que “la finalidad de esta disposición es permitir a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo fijado por la Directiva sobre las estructuras, otros impuestos indirectos que persigan una finalidad específica, es decir, un objetivo no presupuestario”, de modo que estos dos requisitos, de carácter cumulativo, tienen por objeto evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios. En términos similares, CORDERO GONZÁLEZ, E.Mª., *op. cit.*, pág. 37.

de reducir la factura eléctrica de los consumidores en un mes en el que el precio de la electricidad había alcanzado sus máximos anuales¹¹⁷. Pero, como defiende MENÉNDEZ MORENO, “no parece éste por sí solo un argumento definitivo en pro del carácter indirecto del impuesto, porque una reducción de los impuestos directos también podría generar una minoración de los precios de los productos y servicios”¹¹⁸.

Resulta de igual modo irrelevante el dato de que el impuesto se configure como un gravamen sobre la cifra bruta de negocio de las empresas generadoras. A pesar de que, como señala el TSJCV, habitualmente la base imponible de los impuestos directos se constituye por la renta neta, en el sistema tributario español existen figuras impositivas que no tienen en cuenta los ingresos y gastos efectivos de los sujetos pasivos y, sin embargo, no se duda de su naturaleza directa. Un ejemplo de ello es el IAE¹¹⁹.

Tampoco se puede sostener el carácter indirecto del IVPEE por la aplicación de un tipo de gravamen proporcional y fijo del 7%, en vez de un tipo de gravamen progresivo, puesto que, a pesar de ser una característica típica efectivamente de los impuestos

¹¹⁷ En términos similares lo defiende ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el derecho de la Unión Europea”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 437-438 (agosto-septiembre 2019), pág. 95, quien además considera que la intención de reducir la factura eléctrica de los consumidores explica las referencias en el Real Decreto Ley a la lucha contra la pobreza energética.

¹¹⁸ MENÉNDEZ MORENO, A., *op. cit.*, pág. 2.

No obstante, ante el posible carácter indirecto del IVPEE, RENIEBLAS DORADO considera que “esta modificación puede dar argumentos a los que piensan de esta manera”, puesto que “como se señala en la Exposición de Motivos, el incremento del precio de la electricidad en el mercado mayorista lleva a su traslado inmediato en determinados consumidores”, de modo que “el principal objetivo de este Real Decreto, como ya se ha dicho, es la reducción de la tensión existentes en los precios del mercado mayorista de la electricidad, para que se traslade esa reducción de la tensión al precio final cobrado a los consumidores finales”; en RENIEBLAS DORADO, P., “Modificaciones en el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y en el Impuesto sobre Hidrocarburos a través del Real Decreto-Ley 15/2018, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores”, *LA LEY*, núm. 19932/ 2018, pág. 4.

¹¹⁹ En este sentido expresa MENÉNDEZ MORENO que “aun siendo cierto, como señala el Tribunal, es infrecuente en los impuestos directos, no puede decirse que el argumento sea irrefutable, si se tiene en cuenta que eso mismo acontece en algunas figuras impositivas de las que nadie discute su naturaleza de directas. Al respecto cabe recordar que, por ejemplo, el artículo 85.1.Cuarta del Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, dispone, sin más, al referirse a las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, que las mismas “no podrán exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada”, lo que significa que no se tienen en cuenta los ingresos y gastos efectivos de los sujetos pasivos. Y de manera aún más parecida a lo que acontece en el IVPEE, la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de Regulación del Juego, establece, en su artículo 48.1.6.a), que la base imponible del Impuesto sobre las Actividades del Juego, podrá estar constituida por “los ingresos brutos...”; en MENÉNDEZ MORENO, A., *op. cit.*, pág. 4

indirectos, no se puede olvidar que, como señala ORTIZ CALLE, “*el IVA incorpora ciertas dosis de progresividad impropia, por decirlo de alguna manera, al prever tipos reducidos para determinados productos de consumo esencial o básico*”¹²⁰.

Este último autor entiende que, de igual modo, resulta completamente irrelevante que se atribuya la competencia para la recaudación del IVPEE al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, puesto que tal decisión forma parte de la potestad de auto-organización que corresponde a cada Estado miembro¹²¹.

Lo mismo sucede en lo relativo a que el IVPEE no tenga en cuenta las condiciones subjetivas del contribuyente, puesto que, a pesar de ser evidente, de ahí no se puede deducir su carácter indirecto. En palabras de MENÉNDEZ MORENO, “*no parece que de ello se pueda inferir su carácter indirecto, puesto que el artículo 5 de la LIVPEE, regulador de los “contribuyentes”, dispone que lo son quienes “realicen las actividades señaladas en el artículo 4”, actividades que consisten en “la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica”. Es evidente, pues, que de la regulación del sujeto pasivo no es posible inferir la naturaleza directa o indirecta del IVPEE*”¹²².

Lo determinante, en definitiva, para establecer si se trata de un impuesto directo o indirecto no es que el IVPEE no tenga en cuenta las circunstancias subjetivas del contribuyente, ni la fuente de energía o el tipo de gravamen fijo que establece, sino si el impuesto se calcula o no en función de datos relativos al consumo del producto armonizado, como es en este caso la electricidad¹²³.

¹²⁰ ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto...” *op. cit.*, pág. 97.

¹²¹ ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto...” *op. cit.*, pág. 97. Asimismo, MENÉNDEZ MORENO entiende que “*no es posible aseverar que por definición la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales haya de gestionar solamente impuestos indirectos*”; en MENÉNDEZ MORENO, A., *op. cit.*, pág. 5.

¹²² MENÉNDEZ MORENO, A., *op. cit.*, pág. 4

¹²³ Así lo entiende también ORTIZ CALLE, E., quien además señala que las notas características del IVPEE resaltadas por el TSJCV para fundamentar la naturaleza indirecta del IVPEE no proceden “*porque nos encontramos, según hemos subrayado, ante un concepto autónomo del derecho comunitario que ha sido interpretado por la jurisprudencia del TJUE en el sentido de verificar, sencillamente, si existe o no una relación directa e indisociable entre el objeto de la exacción en cuestión y el consumo del producto cuya imposición está armonizada*”; en ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto...” *op. cit.*, pág. 97.

La consideración de un tributo como indirecto, a efectos de la Directiva, ha de ser la propia del Derecho de la UE, sin que pueda primar, como ha señalado el TJUE en numerosas ocasiones, la calificación que le atribuya el Derecho nacional¹²⁴.

Como la Directiva 2008/118/CE no define lo que se debe entender, a sus efectos, por impuesto indirecto, se ha de acudir a la jurisprudencia del TJUE que ha ido perfilando ese concepto. Considera el TJUE que un impuesto es indirecto cuando grava directa o indirectamente el consumo y para confirmarlo se debe valorar no solo la manifestación de riqueza sobre la recae el tributo, sino también si se produce la traslación de su carga económica al consumidor, aunque no exista una repercusión formal¹²⁵. Por tanto, lo verdaderamente relevante de esa calificación en el Derecho de la UE es la efectividad de la repercusión económica.

Ya se ha señalado que una de las sentencias más relevantes en este sentido fue la STJUE de 10 de junio de 1999, *Braathens*¹²⁶, en la que el Tribunal de Luxemburgo calificó como impuesto al consumo el impuesto medioambiental sueco sobre la navegación aérea comercial. El impuesto se calculaba en atención a los datos relativos al consumo de carburante y las emisiones, según el tipo de avión y por trayecto medio. La cuota se fijaba aplicando una cantidad fija por cada kilogramo de carburante consumido y otra cantidad por cada kilogramo de hidrocarburo y de monóxido de nitrógeno emitidos, y cuando no se podía disponer de datos reales sobre las emisiones, se aplicaba un método basado en el peso máximo autorizado del avión en el despegue. A pesar del pretendido carácter medioambiental del tributo, al intentar limitar con él la contaminación causada por el tráfico aéreo, compensar los costes imputables a las emisiones e incentivar la creación de motores más sostenibles, el TJUE entendió que se trataba de un impuesto al

En el mismo sentido se pronuncia la STJUE de 18 de enero de 2017, *IRCC-Fondazione Santa Lucia*, apartado 39, (C-189/15; EU:C:2017:17) en la que se establece como criterio para determinar si un impuesto es indirecto el hecho de que “*fuera calculado directa o indirectamente sobre la cantidad de electricidad en el momento de la puesta a consumo de dicho producto, en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 2003/96*”.

¹²⁴ Así lo señalan las SSTJUE de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, (C-5/14; EU:C:2015:354), apartados 58-62, y de 24 de junio de 2010, *P. Ferrero e C. SpA*, (C-338/08 y C-339/08; EU:C:2010:364), apartado 42.

¹²⁵ En similares términos, CORDERO GONZÁLEZ, E.M., *op. cit.*, pág. 38.

¹²⁶ STJUE de 10 de junio de 1999, *Braathens Sverige AB*, (C-346/97; EU:C:1999:291), apartado 23.

consumo incompatible con la Directiva sobre hidrocarburos. Aun cuando dicho impuesto gravaba formalmente las emisiones al medioambiente, como el cálculo de esas emisiones se hacía a partir del combustible empleado, existía una “*relación directa e indisociable*” entre el consumo de carburante y la contaminación emitida, por lo que el impuesto, en su globalidad, era un impuesto al consumo, de carácter indirecto.

En la STJUE de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke* referida a un impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear para la producción de electricidad, el TJUE declaró de igual modo que debía existir “*una relación directa e indisociable entre el uso de combustible nuclear y el consumo de electricidad producido por el reactor de una central nuclear*”¹²⁷. Para el TJUE resultó muy relevante en este caso que el impuesto no se percibiera directamente del consumidor del producto gravado, aun cuando el consumidor final podría en principio soportar íntegramente el peso económico de este impuesto de manera indirecta, si el productor incluyese su importe en el precio de cada cantidad de producto puesta al consumo, puesto que el Tribunal de Luxemburgo destaca que “*no puede repercutirse íntegramente al consumidor final de electricidad debido a la naturaleza particular de este producto (...)*”¹²⁸ y que su ley reguladora establecía que no podía repercutirse íntegramente al consumidor final de electricidad, dada esa naturaleza particular, que no permite determinar el origen de una cantidad de electricidad. A la vista de estas consideraciones, determinó que no existía esa relación directa e indisociable entre el uso de combustible nuclear y el consumo de electricidad, así como tampoco podía considerarse calculado directa o indirectamente sobre la cantidad de electricidad en el momento de puesta al consumo de ésta. Concluyó por ello que no es un impuesto que grave directa o indirectamente el consumo de la electricidad, ni el consumo de otro producto sometido a impuestos especiales, por lo que no se puede incluir en el artículo 1.1 o 1.2 de la Directiva 2008/118/CE.

Atendiendo a esta jurisprudencia se confirman las dudas del TSJCV sobre la compatibilidad del IVPEE con el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, puesto que su

¹²⁷ STJUE de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, (C-5/14; EU:C:2015:354), apartado 65. Esta sentencia resuelve la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Financiero de Hamburgo sobre la compatibilidad de este impuesto con los impuestos especiales sobre la electricidad.

¹²⁸ STJUE de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, apartado 64

objeto imponible es la electricidad, la cual es un producto armonizado y no un elemento resultante o auxiliar de una producción, como era el caso del combustible nuclear. Por ello resultaría, como advierte ORTIZ CALLE, “*ciertamente difícil negar la existencia de una relación directa e indisociable entre dicho elemento y el consumo de electricidad*” y ello “*porque habrá que demostrar que las empresas que realizan las actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica no terminan trasladando económicamente sobre el consumidor (...) el coste representado por el IVPEE (...)*”¹²⁹.

Resulta, por tanto, interesante examinar el funcionamiento del sistema eléctrico español con el fin de comprobar cómo se conforma el precio de la energía eléctrica¹³⁰. El sistema eléctrico descansa sobre una serie de elementos: (1) el mercado de producción de energía eléctrica y su gestión por el operador del mercado; (2) la red de transporte de energía eléctrica y su planificación coordinada con la ordenación territorial y urbanística; (3) el acceso a terceros a las redes de transporte y distribución¹³¹; (4) el gestor del sistema y, (5) la sostenibilidad económica y financiera del sistema.

¹²⁹ ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto...”, *op. cit.*, pág. 95.

¹³⁰ Antes de analizar su funcionamiento es necesario destacar que dentro del sistema se desarrollan una diversidad de actividades: (1) la generación, desarrollada por los productores de energía eléctrica; (2) el transporte, que se cumple por el transportista; (3) la distribución, que se verifica por los distribuidores; (4) la comercialización, llevada a cabo por los comercializadores; (5) el servicio de recarga energética (se trata de un servicio que tiene como función principal la entrega de energía a través de servicios de carga de vehículos y de baterías de almacenamiento en unas condiciones que permitan la carga de forma eficiente y a mínimo coste para el propio usuario y para el sistema eléctrico), prestado por las correspondientes empresas en régimen de libre competencia; (6) el consumo, propio de los usuarios finales y, (7) la gestión de cargas del sistema, que llevan a cabo los gestores de dichas cargas. Estas actividades, a su vez, se clasifican en función de su régimen económico, de modo que tanto la producción de energía eléctrica como la prestación de servicios de recarga energética son actividades en régimen de libre competencia (retribución según pactos libres en el mercado) y, las restantes, son actividades reguladas. Así lo expresa PAREJO ALFONSO, L., *Lecciones de Derecho Administrativo: Orden Económico y Sectores de Referencia*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pág. 767.

¹³¹ Hasta junio de 2009, las empresas distribuidoras eran también responsables de realizar el servicio de suministro regulado a tarifa integral para los consumidores acogidos al mismo. Sin embargo, a partir de la creación del Suministro de Último Recurso, los distribuidores solo tienen relación con la actividad de distribución propiamente dicha, no pudiendo realizar ninguna actividad relacionada con actividades de generación o comercialización. Véase, *El Sector Eléctrico en España*”, INFORME 04/2017, Consejo Económico y Social España. Oficina de Publicaciones: <http://www.ces.es/documents/10180/4509980/Inf0417.pdf/b9e61e5a-dbee-bb9c-ca53-7d23cd84c8ec> pág. 53

En este punto, el mercado de producción de energía eléctrica se conforma por las transacciones comerciales de compra y venta de energía y otros servicios relacionados con el suministro de energía eléctrica. Los productores que intervienen en dicho mercado pueden comprar y vender libremente energía eléctrica, siempre respetando las modalidades y contenidos contractuales mínimos legal y reglamentariamente establecidos¹³². Así, el mercado eléctrico en la península Ibérica se organiza en una secuencia de sucesivos mercados en los que generación y demanda intercambian energía para distintos plazos: mercados a plazo, mercados *spot* (diario e intra-diario), y mercado de servicios de ajuste.¹³³ De este modo, el mercado eléctrico es un *pool*, donde los agentes están obligados a ofertar al Operador del Mercado toda su energía disponible de forma individualizada para cada una de sus centrales¹³⁴.

En función de la anticipación con la que se realice la compraventa de electricidad, se puede hablar de mercado *spot* y de mercados con entrega a plazo. En el mercado a plazo, los agentes intercambian energía con entrega en el futuro, desde tres años hasta dos días antes del suministro, pudiéndose realizar la negociación bien en mercados organizados o en mercados no organizados¹³⁵. Por tanto, la compraventa se realiza mediante *trading* continuo, que consiste en que los agentes muestran sus ofertas firmes de compra y venta durante un plazo determinado de forma que el resto de los participantes puedan acceder a esas ofertas. En el mercado *spot*, la compraventa de electricidad se perfecciona desde el día anterior al suministro hasta prácticamente el tiempo real en el que se entrega la electricidad. En él, la mayor parte del volumen de energía se intercambia mediante subasta.

¹³² En términos similares lo expresa PAREJO ALFONSO, L, *op. cit.*, pág. 772.

¹³³ “*El Sector Eléctrico en España*”, *op. cit.*, pág. 42.

Por ello, existen dos figuras clave: el Operador del Sistema (REE), encargado de gestionar las entregas asociadas a la compraventa de los agentes y asegurar que sean físicamente viables en la red eléctrica, y el Operador de Mercado -Operador del Mercado Ibérico de Energía: Polo Portugués (OMIP) y Polo español (OMIE)-, encargado de facilitar las transacciones.

¹³⁴ “*El Sector Eléctrico...*”, *op. cit.*, pág. 42

¹³⁵ Los mercados no organizados son: el mercado de contratos bilaterales físicos y el mercado financiero OTC, donde los agentes compradores y vendedores intercambian bilateralmente contratos diseñados en función de sus necesidades sin reglas de participación y donde fijan de forma privada el precio de la energía. Y los mercados organizados son dos: el mercado OMIP (Operador del Mercado Ibérico de Energía – Polo Portugués) y el mercado de futuros EEX (*European Energy Exchange*), en los que existen unas reglas de participación aprobadas por las entidades que los gestionan.

Pues bien, se ha señalado que dentro del mercado *spot*, se puede distinguir entre el mercado diario y el intra-diario. El primero tiene por objeto llevar a cabo las transacciones de energía eléctrica para el día siguiente mediante la presentación de ofertas de venta y adquisición por parte de los agentes del mercado; los vendedores presentan ofertas de venta y los compradores (comercializadores, consumidores directos y comercializadores de referencia) presentan ofertas de compra al Operador de Mercado (en España el OMIE) para cada hora del día siguiente. Con estas ofertas, se construyen las curvas de oferta y demanda, de cuyo cruce resultará tanto el precio como el volumen de energía en una hora determinada¹³⁶. El segundo permite a los agentes compradores y vendedores del mercado diario reajustar sus compromisos hasta cuatro horas antes del tiempo real. Por tanto, busca atender los ajustes del programa diario, dentro de las 24 horas anteriores a la generación y consumo de la energía. Existen seis sesiones de contratación basadas en subastas como las descritas para el mercado diario, donde el volumen de energía y el precio para cada hora se determinan por la intersección entre la oferta y la demanda.

Una vez descrita someramente la estructura del sistema eléctrico español, procede analizar el precio de la electricidad y los costes del sistema eléctrico. Se debe destacar que en los últimos años los precios finales de la electricidad en España han seguido una trayectoria ascendente. Para analizar esta trayectoria es necesario distinguir inicialmente entre los elementos que constituyen el precio final, que se pueden agrupar en tres: (1) el precio de la energía, (2) el coste de acceso o de peaje y (3) los impuestos asociados al consumo¹³⁷.

¹³⁶ Para ello se sigue el modelo marginalista adoptado por la Unión Europea, con base en el algoritmo aprobado para todos los mercados europeos.

Estas ofertas, efectuadas tanto por compradores y vendedores españoles y portugueses serán aceptadas hasta que la interconexión entre España y Portugal se ocupe totalmente. Si en una cierta hora del día la capacidad de la interconexión es suficiente para permitir el flujo de electricidad negociado por los agentes, el precio de la electricidad en esa hora será el mismo para España y Portugal. Pero si, por el contrario, en esa hora la interconexión se ocupa totalmente, en ese momento el algoritmo para la fijación del precio se ejecuta de manera separada de tal forma que aparece una diferencia de precios entre ambos países. En términos similares, *El Sector Eléctrico...*, op. cit., pág. 44.

¹³⁷ Destaca el Consejo Económico y Social en su informe de 2017 sobre el sistema eléctrico español que *“la volatilidad que afecta al precio final de la electricidad en España se explica, fundamentalmente, por la que sufre el componente de energía cuyo precio se fija en el pool o mercado mayorista. Sin embargo, el continuo crecimiento de los precios finales de la electricidad se explica, principalmente, por la evolución de los costes regulados: peajes e impuestos. Estos costes ajenos al suministro representan el 60 por 100 del precio final de la electricidad y su peso ha ido en aumento en los últimos años; de hecho, en 2005 representaban algo menos del 30 por 100 de la factura”*; en *“El Sector Eléctrico...”*, op. cit., pág. 57.

(1) El coste de la energía es la parte sometida a mayor volatilidad en la factura eléctrica¹³⁸. Su coste queda fijado en el mercado mayorista, que ya se ha visto que puede ser el mercado a plazos, el mercado diario y los mercados de corto plazo, y es en estos últimos donde los costes presentan una mayor volatilidad. La fijación del precio en los mercados diario e intra-diario sigue un sistema de subasta, en el que se negocia el precio de la energía para cada una de las 24 franjas horarias del día siguiente. Los productores de electricidad anuncian ofertas de venta, esto es, las cantidades de electricidad que pueden proveer por cada franja horaria y el precio mínimo que están dispuestos a cobrar, y los comercializadores, por su parte, anuncian propuestas de compra, es decir, las cantidades que necesitan proveer a sus consumidores y el precio que están dispuestas a pagar. Así, el precio de cada período horario se obtendrá mediante la casación de las curvas de oferta de venta de las generadoras y demanda de adquisición de las comercializadoras¹³⁹. Se sigue, en definitiva, como ya se ha adelantado, un sistema de precios marginalista¹⁴⁰.

El precio mayorista también incorpora los denominados pagos por capacidad, los cuales reciben los productores de electricidad en función de su aportación a la reserva de potencia; ésta es necesaria para garantizar la fiabilidad del suministro y responde a la imposibilidad actual de poder almacenar la electricidad generada¹⁴¹.

¹³⁸ Esta es la parte que reciben las compañías generadoras por los servicios que prestan y representa alrededor del 40% del precio final. En el año 2015 fue del 51% y en 2016 fue el 46%. En términos similares, *El Sector Eléctrico...*, *op. cit.*, pág. 58.

¹³⁹ Cabe destacar que el precio que se estipulará depende de la última central de generación de energía eléctrica que entre en el mercado para satisfacer la demanda, que será la que mayor retribución exija (generalmente las que obtienen energía eléctrica a partir de carbón o gas); es decir, el precio que se estipulará es el más alto obtenido de entre todas las centrales oferentes.

¹⁴⁰ Una vez que se resuelve la casación entre oferta y demanda, REE, como operador del sistema, determina si son viables la generación y el consumo resultante. Cuando detecta un desequilibrio, utiliza los denominados mecanismos de ajuste que suponen tres tipos de actuaciones, fundamentalmente: gestión de las restricciones técnicas, gestión de servicios complementarios y gestión de desvíos. En términos similares, *“El Sector Eléctrico...”*, *op. cit.*, pág. 59.

¹⁴¹ A pesar de que se contemplan como una forma de incentivo a la incorporación de nuevos equipos de generación y buscan limitar el poder de mercado de los generadores pivotaes y garantizar una relativa estabilidad de los precios, señala el Consejo Económico y Social en su informe anteriormente citado que *“se ha apuntado la posibilidad de que estos pagos no cumplan la normativa comunitaria sobre ayudas de estado”*.

Y, finalmente, en el precio de la energía debe apreciarse la imposición que afecta a su producción. El impuesto principal, en este sentido, es el que es objeto de este trabajo, el IVPEE, aunque como también se ha señalado en el apartado introductorio, la Ley 15/2012 introdujo el canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, los impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos y los impuestos sobre el almacenamiento de estos dos últimos en instalaciones centralizadas. Pues bien, en lo relativo al IVPEE, el propio Consejo Económico y Social ha señalado que *“aunque el IVPEE es un impuesto directo sobre la producción, el productor podría incluir esta carga fiscal en su estructura de costes y trasladarlo al consumidor final”*¹⁴².

(2) Los costes o tarifa de acceso representan la parte regulada del sector energético y han registrado en los últimos años una trayectoria al alza¹⁴³. Además del peaje por el uso de las líneas de alta tensión y el mantenimiento de los organismos necesarios para el correcto funcionamiento del sistema, contemplan conceptos como: (1) el régimen retributivo específico a las energías renovables, la cogeneración y los residuos (RECORE); (2) las anualidades del déficit de tarifa, o (3) la compensación extrapeninsular, que responde de los costes ocasionados por suministrar electricidad a zonas aisladas del sistema eléctrico¹⁴⁴.

¹⁴² *“El Sector Eléctrico...”*, op. cit., pág. 61.

¹⁴³ Han llegado a alcanzar más de un 40% del precio final de la electricidad y pueden considerarse el principal factor explicativo del crecimiento que ha experimentado el precio de la electricidad. Así se expresa, en *“El Sector Eléctrico...”*, op. cit., pág. 62.

¹⁴⁴ Los costes de transporte, que cubren el mantenimiento, la inversión y las operaciones en redes de alta y media tensión, representan algo más del 10% de los costes fijos de la electricidad, aunque a lo largo de los últimos años han ido en aumento. Por su parte, los costes de distribución y gestión comercial también cubren los costes de la inversión, el mantenimiento y las operaciones, pero, en este caso, de todas las redes de distribución de España y suponen casi el 30% de los costes fijos. Igualmente, los costes de la distribución han ido en aumento en los últimos años.

En el proceso de transición energética, hacia el uso de tecnologías menos contaminantes, adquiere especial relevancia la generación de electricidad que utiliza energías renovables, o residuos, o la cogeneración. Su desarrollo lleva asociado costes superiores pero las ventajas que suponen en términos de bajas emisiones y de valorización de los residuos, así como de descenso de la dependencia energética, justifica su promoción para incorporarlos al sistema y acercar la generación de electricidad a los objetivos medioambientales. En 2016, la retribución específica RECORE suponía casi el 40% de los costes de acceso, de modo que el auge de las instalaciones renovables, en un momento inadecuado desde el punto de vista tecnológico conllevó unas primas a la inversión que dispararon los precios y que aumentaron el déficit de tarifa. Así se señala, en términos similares, en *“El Sector Eléctrico...”*, op. cit., pág. 63.

(3) El último elemento del precio final de la electricidad son los impuestos asociados al consumo, que son dos estatales, el IE y el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante “IVA”), a los que se añaden los cánones o impuestos creados por algunas Comunidades Autónomas sobre la actividad eléctrica, que también podrían trasladarse a los clientes de cada comunidad autónoma, siempre y cuando se aportase el importe de la recaudación por cada tributo¹⁴⁵.

En suma, el somero análisis realizado permite apreciar que el precio fijado en el mercado mayorista de electricidad y el precio final de la electricidad no coinciden, porque este último añade los costes de acceso fijados por la regulación del sector.

Aunque la fiscalidad de la energía eléctrica no ha aumentado desde el año 2012 y la inversión en energías renovables ha sufrido un descenso notable en los últimos años, los precios de la electricidad han seguido una trayectoria ascendente, extremo que CALVO VÉRGEZ trata de justificar en los gravámenes tributarios introducidos por la Ley 15/2012, porque, en su opinión, “*son repercutibles de forma automática o bien a medio y largo plazo mediante la aplicación de diversos mecanismos técnicos del propio sistema eléctrico (mercado mayorista o pool, subastas de energía, etcétera)*”, de modo que “*en todo caso parece claro que los costes que implica esta fiscalidad resultan trasladables, por la naturaleza misma de los impuestos, al precio final que abone el consumidor. Dichos costes serían pues absorbidos en los precios finales*”¹⁴⁶. Añade ORTIZ CALLE

¹⁴⁵ “*El Sector Eléctrico...*”, *op. cit.*, pág. 67.

En este sentido, señalan ALONSO GARCÍA y ALMUDÍ CID que “*sin lugar a dudas, el consumo de energía eléctrica es uno de los más penalizados por nuestro sistema fiscal. Tributos como el Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) someten a gravamen, en distintas fases, la electricidad que se produce y consume en nuestro territorio. A dichas figuras impositivas se suman otras que recaen sobre la energía de fuente hidroeléctrica o nuclear; además, no hay que olvidar los tributos autonómicos y locales sobre los aerogeneradores u otras instalaciones eléctricas de generación, distribución o su mera comercialización*”; en ALONSO GARCÍA, R., y ALMUDÍ CID, J.M., *op. cit.*, pág. 2.

¹⁴⁶ CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, pág. 60.

Realmente, un elevado componente de la factura eléctrica se corresponde con los costes que son ajenos al suministro eléctrico, lo que puede explicarse, como entiende CALVO VÉRGEZ, “*por la utilización de las tarifas eléctricas como fuente de recaudación parafiscal para financiar el coste de políticas industriales, territoriales o de otra índole, con el consiguiente efecto regresivo que ello provoca en aquellos contribuyentes que presentan un menor nivel de renta*”. Con el objeto de evitar esta regresividad, entiende este autor que se podría extraer “*de las tarifas eléctricas los costes ajenos al suministro y trasladarlos a los Presupuestos Generales del Estado o bien proceder a repartirlos entre otras fuentes de energía*”; véase en CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, pág. 62.

a esa reflexión que la repercusión finalmente acaba produciéndose sobre el consumidor, pues así lo reconoce el legislador en la regulación de los denominados “suplementos territoriales”¹⁴⁷.

En definitiva, resulta difícil negar la traslación económica del IVPEE, pues su configuración legal como directo, tal y como recuerda BORRERO MORO, impide la “*posibilidad jurídica, que no económica, de repercutir el Impuesto sobre los adquirentes de la energía eléctrica*”¹⁴⁸ de modo que, como entiende CORDERO GONZÁLEZ, no es necesario que exista un mecanismo formal de repercusión del impuesto, ya que resulta evidente que la “*aplicación del IVPEE ha supuesto un encarecimiento del precio de la energía para todos los consumidores finales*”¹⁴⁹. Y, como ya se ha expuesto, prueba de

¹⁴⁷ Éstos se incluyen en la factura eléctrica en el caso de la existencia de tributos autonómicos que graven las actividades o instalaciones destinadas al suministro, tal y como dispone el artículo 16.4 LSE. ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto...”, *op. cit.*, pág. 96.

A lo cual debe añadirse, como también señala el TSJCV en su auto de planteamiento de cuestiones prejudiciales, que el régimen retributivo de las instalaciones de producción de electricidad mediante fuentes renovables contempla de forma explícita al IVPEE como uno de los costes de explotación que deben satisfacer los consumidores del sistema eléctrico.

¹⁴⁸ BORRERO MORO, C., “La pretendida tributación medioambiental al rescate del déficit tarifario (I)”, *LA LEY*, núm. 7888, 2013, pág. 4. Este autor matiza su afirmación, no obstante, al señalar que podrá realizar esa repercusión económica siempre que el mercado eléctrico se lo permita, puesto que, como se mencionó en el debate parlamentario de la Ley 15/2012, al igual que “*en todo Impuesto directo, el sujeto pasivo del Impuesto tiene la posibilidad de integrar la carga fiscal, en este caso representado por el nuevo Impuesto, en su estructura de coste, de forma que el sujeto pasivo podrá incrementar los precios de venta de la electricidad producida en la proporción del Impuesto abonado*”. Véase Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, número 69/2012, de 30 de octubre, pág. 53.

En el mismo sentido se pronuncian ALONSO GARCÍA y ALMUDÍ CID, al afirmar que “*si bien la vocación de los empresarios del sector eléctrico será obtener beneficio, no cabe descartar, como consecuencia de la configuración del mercado de la electricidad a la que antes hemos aludido, que no se traslade íntegramente, vía precio, el coste del IVPEE a cada uno de los consumidores finales*”, considerando que no cabría cuestionar el carácter indirecto del IVPEE “*en los términos señalados por el TJUE, pues, con carácter general, la configuración del impuesto y el comportamiento del mercado habrán dado lugar a que su coste se repercuta íntegramente al consumidor final, incidiendo el IVPEE claramente sobre el consumo de energía eléctrica*”; en ALONSO GARCÍA, R., y ALMUDÍ CID, J.M., *op. cit.*, págs. 21 y 22.

¹⁴⁹ CORDERO GONZÁLEZ, E.M., *op. cit.*, pág. 41.

En este sentido, recordando que para el TSJCV lo relevante es si las cuotas del IVPEE acaban siendo soportadas por el consumidor final, señala ORTIZ CALLE que para que esto suceda, “*no es necesario que la repercusión se produzca formalmente a través de la factura al modo que se prevé en los armonizados impuesto sobre el valor añadido e impuestos especiales sobre la fabricación, toda vez que basta con la traslación económica del gravamen*”; en ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto...”, *op. cit.*, pág. 96

Sin embargo, MENÉNDEZ MORENO defiende que este no es, “*ni mucho menos, un argumento en el que se pueda fundamentar la calificación como indirecto del IVPEE. En primer lugar, porque, como es obvio, no prever la repercusión legal del IVPEE no significa que las empresas sujetas al mismo no traten de repercutir los impuestos directos soportados, ya que, como se indicó y parece evidente, los impuestos directos comportan una minoración de sus beneficios que, si el mercado lo permite, procurarán repercutir en el precio de sus bienes o servicios. Además, no prever expresamente la repercusión legal en el*

ese extremo es que el Real Decreto Ley 15/2018 se aprobó con la intención de reducir la factura eléctrica de los consumidores finales¹⁵⁰.

El TSJCV se preocupa en su auto de planteamiento de las cuestiones prejudiciales de marcar las diferencias existentes entre el IVPEE y el Canon Eólico de Castilla-La Mancha que fue enjuiciado por la STJUE de 20 de septiembre de 2017, *Elecdedy Carcelen*, exigible aunque no se produjese un consumo efectivo de electricidad, al entender que la aplicación del IVPEE “*ha encarecido el componente de la energía de la factura eléctrica para todos los consumidores finales (...). El precio que paga el consumidor por el consumo de energía eléctrica se calcula por medio de subastas entre empresas suministradores, que incluyen la fiscalidad que soportan las compañías eléctricas, entre ellas el IVPEE. Esta carga fiscal es trasladada al consumidor final vía precio final*”.

Por todo lo expuesto, pese a su inequívoca caracterización legal, no se puede concluir indubitadamente que el IVPEE no tenga naturaleza indirecta, como defiende ORTIZ CALLE¹⁵¹, particularmente en el marco del Derecho de la UE, por más que no falte quien defiende el carácter directo del IVPEE, como hace ROZAS VALDÉS, al considerar que recae sobre la producción y no sobre el consumo de energía, “*desde el momento en que el contribuyente de estos impuestos no es ni necesaria ni frecuentemente el mismo que quien firma los contratos de suministro de energía eléctrica con los consumidores*”¹⁵². Así lo entendió también el TS en su Auto de 10 de enero de 2018, como se ha visto en el

consumidor cuando quienes transmiten los bienes o prestan los servicios son empresarios o profesionales es un indicio muy relevante de su configuración como impuesto directo. Es así porque la repercusión legal es el instrumento que agiliza y, sobre todo, posibilita o facilita el cobro de los impuestos indirectos en estos casos; lo que sería muy difícil si los deberes formales y materiales recayeran sobre cada uno de los adquirentes o consumidores”; en MENÉNDEZ MORENO, A., op. cit., págs. 4-5.

¹⁵⁰ A mayor abundamiento, el impuesto se suspendió en octubre de 2018, momento en el que el precio del mercado eléctrico había finalizado el mes de septiembre en 71,27 €/MWh, el segundo septiembre más caro de la historia del mercado solo por detrás de septiembre de 2008. Pues bien, observando solamente la evolución del precio del mercado eléctrico, a partir de la aplicación de la suspensión, el precio empezó a bajar y no ha vuelto a llegar a esos niveles.

Fuente: AleaSoft Energy Forecasting. <https://aleasoft.com/wp-content/uploads/2019/03/20190319-aleasoft-aumento-2-5-por-ciento-precio-mercado-elctrico-reintroduccinl-impuesto-generacin.pdf>

¹⁵¹ Quien además considera muy significativo que el artículo 4.2 de la Ley 15/2012 excluya expresamente de gravamen la energía producida para consumos auxiliares y las pérdidas hasta el punto de conexión a la red; en ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto...”, op. cit., pág. 98.

¹⁵² ROZAS VALDÉS, J.A., “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario”, *Revista Quincena fiscal*, núm. 13/2015, págs. 20 y 21.

capítulo 2 de este trabajo, rechazando el carácter indirecto del IVPEE al compararlo con el IE, con el que lo consideró compatible por ser el primero un impuesto directo y el segundo indirecto.

Aunque fuera un impuesto indirecto, el IVPEE todavía se podría salvar de la prohibición establecida en la Directiva 2008/118 si tuviese una finalidad específica, entendida como un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario¹⁵³.

En la argumentación realizada en el anterior capítulo del trabajo, se ha visto que la regulación del IVPEE no responde a las características propias de un tributo que busca reducir el impacto ambiental de la actividad económica de producción de electricidad, puesto que todas las fuentes de energía son gravadas del mismo modo, con independencia de la incidencia ambiental que tengan.

Para realizar un análisis preciso de la finalidad específica a la luz del ordenamiento comunitario, se debe tener presente la citada STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, relativa al Impuesto Especial sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante “IVMDH”), conocido como “céntimo sanitario” puesto que su recaudación se afectaba a la financiación de la sanidad. El TSJ de Cataluña decidió plantear la cuestión prejudicial que dio lugar a la mencionada sentencia para resolver sus dudas sobre los límites del artículo 3.2 de la derogada Directiva 92/12/CEE del Consejo de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, y el nivel de concreción del que debía gozar dicha finalidad extrafiscal.

¹⁵³ Véanse, entre otras, las SSTJUE de 25 de julio de 2018, *Messer France SAS* (C-103/17; EU:C:2018:587), apartado 37; de 5 de marzo de 2015, *Tallinna Ettevotlusamet*, (C-553/13; EU:C:2015:149), apartado 37, y de 10 de marzo de 2005, *Ottmar Hermann*, (C-491/03; EU:C:2005:157), apartado 16. En esta última, al analizar la compatibilidad de un impuesto municipal alemán que gravaba el despacho de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato *in situ* con las exigencias comunitarias, señaló que se “(...) establece(n) estrictos requisitos para los impuestos indirectos con que los Estados miembros gravan productos sujetos a impuestos especiales, como las bebidas alcohólicas. (...) (Se) prevé que los impuestos indirectos, que no sean impuestos especiales, deben perseguir una 'finalidad específica', es decir, un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (...), y respetar las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto”.

El TJUE declaró en la mencionada sentencia que “(...) *todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, (y) el mero hecho de que un impuesto como el IVMDH tenga finalidad presupuestaria no basta, por sí mismo (...) para excluir que pueda considerarse que dicho impuesto tiene también una finalidad específica*” (apartado 27). No obstante, el TJUE rechazó que el IVMDH tuviese una finalidad extrafiscal, pues la financiación de la sanidad “(...) *no puede como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, sea cual sea la finalidad perseguida. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (...)*” (apartado 29). Por tanto, al carecer de finalidad extrafiscal, lo declaró contrario al Derecho comunitario, ya que no estaba afecto por sí mismo a garantizar la protección de la salud y el medioambiente¹⁵⁴.

En suma, a la vista de la doctrina *Jordi Besora*, la afectación genérica no constituye una finalidad específica a los efectos de la Directiva 2008/118, pues para ello es necesario que su estructura disuada a los contribuyentes de utilizar o realizar actividades contaminantes o fomenta otras actividades menos perjudiciales para el medioambiente¹⁵⁵. Por tanto, la referencia genérica que contiene la regulación del IVPEE a la garantía de la sostenibilidad financiera del sistema eléctrico, no se puede considerar como una finalidad específica¹⁵⁶, a lo que se añade que dicha finalidad específica también debería quedar reflejada en su estructura y no lo está.

¹⁵⁴ Igualmente se había pronunciado el TJUE en las sentencias de 9 de marzo de 2000, *EKW y Wein & Co* (C-437/97; EU:C:2000:110), apartado 38; de 10 de marzo de 2005, *Ottmar Hermann* (C-491/03; EU:C:2005:157), apartado 16, y se pronunció después en la sentencia de 5 de marzo de 2015, *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13; EU:C:2015/149), apartados 44-47. En esta última interpretó el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE ante las dudas planteadas por el Tribunal de Apelación de Tallín, en relación con un impuesto que afectaba a las ventas al por menor de combustible líquido sujeto a impuestos especiales, cuyo objeto era financiar el funcionamiento del transporte público en el territorio de la corporación local que lo recauda. El TJUE utilizó los mismos argumentos que la sentencia *Transportes Jordi Besora* y consideró que el impuesto no había sido creado, en lo que respecta a su estructura, de forma que disuadiera a los contribuyentes de utilizar tales combustibles o indujera a éstos a adoptar un comportamiento cuyos efectos fuesen menos nocivos para el medioambiente o la salud pública.

¹⁵⁵ Así concluye el TJUE en el apartado 32 de la Sentencia.

¹⁵⁶ Como entienden ALONSO GARCÍA y ALMUDÍ CID, “*no cabe descartar que una parte de la inversión derivada de la recaudación del IVPEE tenga un fin estrictamente medioambiental, vinculado con la optimización de la red eléctrica; pero el legislador justifica el tributo en la necesidad de compensar el déficit eléctrico, lo que implica que también se asumirán otro tipo de costes, ajenos a los medioambientales, inherentes al funcionamiento del sistema eléctrico*”; en ALONSO GARCÍA, R., y ALMUDÍ CID, J.M., *op. cit.*, pág. 23.

Es difícil anticipar el sentido del futuro pronunciamiento del TJUE, pero a la vista de lo expuesto hasta aquí parece claro que el IVPEE podría no resultar conforme con la Directiva 2008/118/CE, porque se puede tratar de un impuesto de carácter indirecto, pese a su caracterización legal, en atención al criterio jurisprudencial europeo, y no hay duda de que carece de finalidad específica. En otras palabras, podría tener razón ORTIZ CALLE cuando afirma que *“el IVPEE, pese a su denominación legal, tiene la naturaleza de un impuesto indirecto sobre el consumo de electricidad, por lo que entra en contradicción con el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE en la medida en que, además, carece de cualquier finalidad específica más allá de la puramente fiscal de allegar recursos con los que aliviar del déficit tarifario”*¹⁵⁷.

II. *El IVPEE y la Directiva 2009/28/CE, relativa al fomento de la energía procedente de fuentes renovables*

El TSJCV también aprecia en su auto la posible disconformidad del IVPEE con el artículo 1.2 de la Directiva 2009/28/CE, que conmina a los Estados miembros a introducir medidas dirigidas a garantizar que la cuota de energía eléctrica procedente de fuentes renovables sea igual o superior al 20% del consumo final bruto de energía en este año 2020, dejando a la apreciación de los Estados miembros la elección de los medios para lograrlo.

El TSJCV entiende que *“la introducción del IVPEE tiene el efecto de desincentivar la generación de electricidad a partir de fuentes renovables, pues es un gravamen que no resulta proporcional a los costes, pues se calcula en base a un porcentaje fijo sobre unos ingresos brutos, y afecta indudablemente a la industria protegida por la norma comunitaria”* (apartado 22 del FJ tercero de su auto), y que además, *“el principio de quien contamina paga recogido en el art. 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en relación con los artículos 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales, que establecen como principios básicos la igualdad y no discriminación, en cuanto procura, entre otras finalidades, un mercado de electricidad competitivo y no discriminatorio, sin que quepa alterarlo más que por motivos de interés económico*

¹⁵⁷ ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto...”, *op. cit.*, págs. 98-99.

general, incluida la protección del medio ambiente, se oponen al establecimiento de un impuesto que recaee indistintamente sobre empresas de producción de energía eléctrica, tanto las de fuentes renovables como las que no lo son, y con independencia del volumen de producción y del impacto ambiental, cuando la finalidad principal de dicho gravamen no es medioambiental sino aumentar el volumen del sistema financiero de la energía eléctrica, de suerte que se asumen por igual la financiación del déficit tarifario”(apartado 23 del FJ tercero de su auto)¹⁵⁸.

Esta Directiva 2009/28/CE fija un marco común para la promoción de energías limpias, estableciendo unos objetivos obligatorios para cada Estado miembro que podrán perseguir mediante “sistemas de apoyo”, los cuales abarcan cualquier instrumento, sistema o mecanismo que promueva el uso de energía de origen renovable. La jurisprudencia del TJUE viene considerando, a los efectos de esta Directiva, que los Estados miembros disponen de un amplio margen de apreciación respecto a las medidas a establecer para alcanzar los objetivos de la misma, entre las que se pueden dar: ayudas a la inversión, exenciones y desgravaciones fiscales, devoluciones de impuestos...

La ya mencionada STJUE de 20 de septiembre de 2017, *Elecdey Carcelen*, realiza una interpretación de esta Directiva, a la luz del Canon Eólico de Castilla-La Mancha, que grava la generación de afecciones e impactos ambientales y visuales adversos sobre el territorio por la instalación de parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de la energía eléctrica. El TSJ de Castilla La-Mancha consideró que el canon que podría vulnerar los objetivos obligatorios a que se hace referencia en el artículo 3, apartados 1 a 3, de la Directiva¹⁵⁹. El TJUE sostiene en esta sentencia que dicha Directiva

¹⁵⁸ En este sentido, señala JOS GALLEGOS, L.E., que el impuesto afecta “a los propietarios de una central nuclear, al particular que tiene una placa solar en su casa y que, en lugar de autoconsumirla, la vende total o parcialmente a la red, pasando por todos los huertos solares, parques eólicos, cogeneradores, centrales hidroeléctricas...”; en “El nuevo impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica”, *Cont4bl3*, núm. 46, 2013, pág. 23.

¹⁵⁹ El artículo 3 de la Directiva 2009/28/CE establece en sus tres primeros apartados lo que sigue: “1. Cada Estado miembro velará por que la cuota de energía procedente de fuentes renovables, calculada de conformidad con los artículos 5 a 11, en su consumo final bruto de energía en 2020 sea equivalente como mínimo a su objetivo global nacional en cuanto a la cuota de energía procedente de fuentes renovables de ese año, tal como figura en la tercera columna del cuadro del anexo I, parte A. Estos objetivos globales nacionales obligatorios serán coherentes con un objetivo equivalente a una cuota de un 20 % como mínimo de energía procedente de fuentes renovables en el consumo final bruto de energía de la Comunidad para 2020. Con el fin de alcanzar más fácilmente los objetivos previstos en el presente artículo, cada Estado miembro promoverá y alentará la eficiencia energética y el ahorro de energía.

no “*prohíbe que los Estados miembros establezcan un canon, como el controvertido en los litigios principales, que grave los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica*” (apartado 30), pues “*como resulta del propio tenor del artículo 3, apartado 3, de la Directiva 2009/28, y en especial del término “podrán”, los Estados miembros no están en absoluto obligados a aplicar sistemas de apoyo para promover la utilización de energía procedente de fuentes renovables, ni, con mayor razón, si deciden aplicar tales sistemas, a configurarlos como exenciones o desgravaciones fiscales*” (apartado 31). Por consiguiente, concluye que dicho precepto de la Directiva no impide a los Estados miembros gravar a las empresas que desarrollan esas fuentes de energía renovable.

Aplicando al IVPEE esta interpretación de la Directiva 2009/28/CE, si bien es cierto que no tiene en cuenta las peculiaridades y los mayores costes que soportan los productores de las energías renovables, no puede considerarse que se oponga a ella, puesto que no se trata de una directiva de armonización fiscal, sino que persigue ofrecer una definición común de energía renovable para poder exigir a los Estados miembros el cumplimiento de determinados objetivos¹⁶⁰.

A pesar de que resulte lamentable, en el criterio de la abogada general, establecer un gravamen que haga menos atractiva la inversión en instalaciones de producción de energía eléctrica renovable, no puede considerarse opuesto a los sistemas de apoyo contemplados por la Directiva en cuestión, siempre que, como considera ésta en sus conclusiones, “*dicho gravamen no impida al estado miembro alcanzar las cuotas mínimas de consumo de energías renovables dentro del consumo global establecidas en esa directiva*”¹⁶¹.

2. Los Estados miembros introducirán medidas diseñadas efectivamente para garantizar que la cuota de energía procedente de fuentes renovables sea igual o superior a la que figura en la trayectoria indicativa establecida en el anexo I, parte B.

3. A fin de alcanzar los objetivos establecidos en los apartados 1 y 2 del presente artículo, los Estados miembros podrán aplicar, entre otras, las siguientes medidas: a) sistemas de apoyo; b) mecanismos de cooperación entre distintos Estados miembros y con terceros países para alcanzar sus objetivos globales nacionales, de conformidad con los artículos 5 a 11. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 87 y 88 del Tratado, los Estados miembros tendrán derecho a decidir, con arreglo a los artículos 5 a 11 de la presente Directiva, el grado en que apoyarán energía procedente de fuentes renovables que se produzca en otro Estados miembro”.

¹⁶⁰ En términos similares, ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto...”, *op. cit.*, pág. 105.

¹⁶¹ Véanse los apartados 35 y 36 de las Conclusiones de la abogada general Sra. Juliane Kokott, presentadas el 1 de junio de 2017, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16. Fuente:

Siendo así, sostiene ORTIZ CALLE que “no es previsible que España incumpla las disposiciones de la Directiva 2009/28/CE. Más bien al contrario: nuestro país ha realizado un uso continuado de energías renovables hasta el año 2015 inclusive en una cuota superior a la exigida por la directiva, superando el porcentaje medio del 16% que se había establecido para los años 2017 y 2018”¹⁶². Sin embargo, las fuentes de 2019 parecen indicar que España va a incumplir el objetivo del 20%¹⁶³ puesto que en el año 2018 el porcentaje de energías renovables sobre la energía final bruta fue de un 17,3%, habiendo disminuido respecto al año anterior, que alcanzó un 17,5%¹⁶⁴.

A este respecto entiende MENÉNDEZ MORENO que “la regulación del referido IVPEE olvida la necesidad de diferenciar la fuente de producción de la energía eléctrica, de manera que no es posible encontrar en el texto legal ningún precepto favorecedor de la producción proveniente de las fuentes renovables, desconociendo así el mandato dirigido a los Estados miembros en la Directiva 2009/28/CE”¹⁶⁵.

El TSJCV también invoca el principio de “quien contamina paga”, al considerar que la regulación del IVPEE no lo respeta. El sentido de este principio ha sido interpretado por el TJUE en la reciente Sentencia de 7 de noviembre de 2019, *UNESA*¹⁶⁶, relativa al canon por la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica, establecido también por la Ley 15/2012. El TS planteó la cuestión prejudicial al albergar dudas acerca de la compatibilidad de ese canon con el principio de “quien contamina paga”, en el sentido de si las normas comunitarias se oponen a un canon que no incentive el uso eficiente del agua, ni establezca mecanismos para la conservación y protección del

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=191249&mode=lst&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=&doclang=ES&cid=4324692>

¹⁶² ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto...”, *op. cit.*, pág. 104.

¹⁶³ No supondría solamente una infracción del objetivo comunitario, sino que también se incumplirá el objetivo inicial previsto del 22,7% en el Plan de Acción en materia de energías renovables (PANER) y del 20,8% fijado en el Plan de Energías Renovables para el 2011-2020 (PER).

¹⁶⁴ Fuente: “APPA: España incumplirá el objetivo del 20% de renovables para 2020”, *El periódico de la energía*. <https://elperiodicodeenergia.com/appa-espana-incumplira-el-objetivo-del-20-de-renovables-para-2020/>

¹⁶⁵ MENÉNDEZ MORENO, A., *op. cit.*, pág. 8.

¹⁶⁶ STJUE de 7 de noviembre de 2019, *UNESA* (C-105/18 a C-113/18; EU:C:2019:935), apartados 34-36.

dominio público hidráulico, centrándose únicamente en la capacidad de generar ingresos de los productores de energía hidroeléctrica.

En la mencionada sentencia el TJUE señala que las disposiciones de la Directiva 2000/60 establecen que *“las medidas relativas a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el uso de las aguas constituyen uno de los instrumentos de que disponen los Estados miembros para la gestión cualitativa del agua destinada a un uso racional del recurso”* (apartado 42), lo que no implica que cada uno de los cánones que puedan exigirse, aisladamente considerado, sea proporcional a dichos costes. Continúa afirmando que *“carece de pertinencia el hecho de que (...) el canon (...) no tenga una finalidad medioambiental, sino exclusivamente económica (...)”* (apartado 44), y concluye que no puede considerarse que el principio “quien contamina paga”, en su desarrollo por la Directiva 2000/60/CE, se oponga *“a un canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía (...) que no incentiva el uso eficiente del agua, ni establece mecanismos para la conservación y protección del dominio público hidráulico, y cuya cuantificación se desvincula totalmente de la capacidad de producir daños al dominio público, centrándose única y exclusivamente en la capacidad de generar ingresos de los productores de energía hidroeléctrica”* (apartado 45), puesto que los Estados miembros cuentan con un amplio margen de decisión para el desarrollo de las políticas ambientales.

Una vez más el TJUE se apoya en el amplio margen de apreciación del que gozan los Estados miembros para sostener que el principio “quien contamina paga” no se opone a que éstos puedan establecer medidas dirigidas exclusivamente a la obtención de fondos económicos. De donde se sigue que el IVPEE no resultaría contrario a dicho principio.

Finalmente, aunque de forma implícita, el TSJCV considera en el apartado 24 del FJ tercero de su auto que el IVPEE vulnera el artículo 13 de la Directiva 2009/28/CE¹⁶⁷, en el sentido de que el desarrollo de la producción de electricidad a partir de fuentes de

¹⁶⁷ Artículo 13.1 de la Directiva 2009/28/CE: *“Los Estados miembros velarán por que las normas nacionales relativas a los procedimientos de autorización, certificación y concesión de licencias que se aplican a las instalaciones e infraestructuras conexas de transporte y distribución para la producción de electricidad, calor o frío a partir de fuentes de energía renovables, y al proceso de transformación de la biomasa en biocarburantes u otros productos energéticos, sean proporcionadas y necesarias”*.

energía limpia no se puede ver perjudicado como consecuencia de la exigencia de “tasas no proporcionales”.

En este punto, resulta de nuevo de interés la STJUE de 20 de septiembre de 2017, *Elecdey Carcelen*, sobre el Canon eólico de Castilla-La Mancha. El TSJ de Castilla La-Mancha también preguntó al TJUE en qué medida dicho canon constituye un gravamen compatible con el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, letra e), de la mencionada Directiva, ya que esta disposición limita estrictamente la posibilidad de que los Estados miembros impongan “tasas administrativas”.

El TJUE entiende que dicho precepto “*tampoco se opone a que se establezca un canon como el controvertido en los litigios principales*”, puesto que “*del propio tenor de la citada disposición se deduce claramente que ésta sólo pretende limitar la repercusión en los usuarios afectados de los costes relativos a las prestaciones de servicios efectuadas en el marco de determinados procedimientos administrativos y que, en consecuencia, no tiene en absoluto por objeto prohibir a los Estados miembros que establezcan tributos como el canon controvertido en los litigios principales*” (apartado 36), de modo que este precepto tampoco prohíbe a los Estados miembros a instituir un canon que grave los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica.

Por tanto, no se puede deducir del artículo 13 de la mencionada Directiva una prohibición a los Estados miembros para crear tributos que afecten a las empresas de producción de energía eléctrica, puesto que sólo pretende limitar la repercusión en los usuarios afectados de los costes relativos a las prestaciones de servicios efectuadas en el marco de determinados procedimientos administrativos. En palabras de ORTIZ CALLE, “*causa perplejidad que el auto del TSJCV intente ahora hacer valer este argumento*”¹⁶⁸, cuando la citada sentencia del TJUE había rechazado ya una interpretación extensiva de dicho artículo.

La disposición mencionada alude además a “tasas administrativas”, concepto autónomo del Derecho de la UE que se refiere a las tasas derivadas de los procedimientos administrativos de autorización, certificación y concesión de licencias de instalaciones e

¹⁶⁸ ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto...”, *op. cit.*, pág. 106.

infraestructuras de transporte y distribución de electricidad a partir de fuentes de origen renovables, y el IVPEE está completamente desvinculado de tales procedimientos.

En definitiva, la interpretación realizada por el TJUE de la Directiva 2009/28/CE no permite entender que el IVPEE pueda contrariarla, pese a lo criticable que sea, desde el punto de vista medioambiental, porque de ahí no deriva la contravención del Derecho de la UE, pues su configuración se encontraría amparada, a efectos de la finalidad de la Directiva, dentro de los amplios márgenes de decisión de los que goza el Estado para lograr los objetivos europeos¹⁶⁹.

III. El IVPEE y la Directiva 2009/72/CE, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad

Por último, el TSJCV advierte en su auto de la posible vulneración del IVPEE de los artículos 32, 33 y 34 de la Directiva 2009/72/CE, por generar una distorsión de la libre competencia proscrita en el artículo 107.1 TFUE. Este último precepto se refiere a las ayudas de Estado, reputándolas incompatibles con el mercado interior, *“en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros”* o *“falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”*¹⁷⁰.

¹⁶⁹ En similares términos lo entiende ORTIZ CALLE, quien comienza precisando que el auto del TSJCV arranca *“de un planteamiento equivocado respecto de la verdadera finalidad de la Directiva 2009/28/CE”*. Igualmente, defiende que *“es lo cierto que el IVPEE carece por completo de naturaleza retributiva, pues en el fondo grava los beneficios de las empresas generadoras, por muy inconveniente que pueda resultar desde una perspectiva de orientación de la política fiscal no establecer distinciones entre las distintas fuentes energéticas con base en su impacto medioambiental, o incluso, entre las distintas plantas de producción por razón de su eficiencia. El legislador no ha querido hacerlo así y seguramente por ello merece una severa crítica; pero de ahí no es lícito deducir una contravención del derecho europeo”*; en ORTIZ CALLE, E., *“Compatibilidad del impuesto...”*, *op. cit.*, págs. 103-107.

¹⁷⁰ Artículo 107.1 TFUE: *“Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”*.

Ahora bien, no se trata de una prohibición absoluta; existen determinadas ayudas públicas que el propio Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea considera compatibles con el mercado común, como pueden ser las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se concedan sin discriminaciones por el origen de los productos; las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional (artículo 107.2 TFUE).

De este modo, el TSJCV menciona, sin llegar a incluirlo expresamente en la cuestión prejudicial, el artículo 107 TFUE relativo a la prohibición de ayudas de Estado¹⁷¹, cuando pudiesen distorsionar el mercado.

El TJUE, en la citada sentencia de 7 de noviembre de 2019, *UNESA*¹⁷², recuerda los requisitos que deben concurrir para poder calificar una medida nacional como “ayuda de Estado” a efectos del artículo 107.1 TFUE. Sintéticamente, éstos son: (1) tiene que haber una intervención del Estado o con fondos estatales; (2) la intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales de los Estados miembros y, (3) tiene que proporcionar una ventaja selectiva a su beneficiario, así como falsear o amenazar falsear la competencia.

Sin embargo, del contraste de la estructura del IVPEE con la normativa comunitaria, no se puede derivar que se trate de una ayuda estatal que conlleve el falseamiento de la competencia, porque su hecho imponible se configura sin diferenciar entre fuentes de energía, lo que permite que no se produzcan falseamientos de la competencia a favor de determinadas empresas; tampoco se establecen diferencias en los elementos de cuantificación, puesto que la base imponible se identifica con el importe total de beneficios que perciba la empresa productora y, por último, no se contemplan beneficios fiscales para ninguna fuente de producción.

De ahí que solamente cabría pensar que se trata de una ayuda de Estado porque su recaudación se encuentra afectada a la financiación de los costes del sistema eléctrico, entre los que se encuentra el régimen retributivo específico de la actividad de generación a través de fuentes de energía renovables; sólo eso podría obligar a plantearse, como hace ORTIZ CALLE, si *“este impuesto forma parte de un régimen de ayudas de Estado incompatible con el mercado interior, toda vez que mediante su recaudación se otorga una ventaja selectiva a determinadas empresas, en particular las productoras de*

¹⁷¹ No obstante, en los artículos 107 a 109 del TFUE no se encuentra un concepto de ayuda de Estado. Es posible, sin embargo, llegar a él a través del control que ejercen la Comisión y el TJUE sobre las medidas adoptadas por los Estados. Ese control se despliega en cuatro fases: (1) la medida adoptada produce una ventaja económica; (2) las medidas consisten en ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales; (3) las ayudas perjudican los intercambios comerciales entre los Estados miembros, produciendo el efecto de falsear la competencia, y (4) las ayudas favorecen a ciertas empresas o producciones.

¹⁷² STJUE de 7 de noviembre de 2019, *UNESA*, C-105/18 a C-113/18, relativa al canon por la utilización de las aguas continentales.

*renovables, en perjuicio de otras empresas que compiten con las anteriores*¹⁷³. Pero para ello, previamente habría que entender que el régimen retributivo de las energías renovables constituye, por sí mismo, una ayuda estatal y, atendiendo a la jurisprudencia del TJUE¹⁷⁴, no es posible realizar tal afirmación. Por lo general, los tributos no están incluidos en el ámbito de aplicación del TFUE relativo a ayudas de Estado, salvo que constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda, en el sentido de que formen parte de la misma. Además, esta jurisprudencia viene exigiendo que entre los tributos que afectan su recaudación a determinados gastos y las ayudas estatales exista un “*vínculo directo e indisociable*”¹⁷⁵. Y en el caso del IVPEE no existe tal vínculo, pues en los costes del sistema eléctrico a cuya financiación se afecta la recaudación obtenida, se encuentran muchas partidas o conceptos distintos de las inversiones en redes de transporte y distribución, no únicamente a la retribución de la actividad de generación a partir de fuentes de energía renovables¹⁷⁶.

Descartada la posibilidad de que se refiera a una ayuda de Estado, debe destacarse que el TSJCV sostiene que, ante la prohibición de establecimiento de restricciones a la importación, exportación o tránsito contemplada en el artículo 110 TFUE¹⁷⁷, no queda

¹⁷³ ORTIZ CALLE, E., “Los impuestos energéticos de la Ley 15/2012: problemas comunitarios y constitucionales”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm. 403, octubre 2016, págs. 119-120.

¹⁷⁴ Véanse, en este sentido, las SSTJUE de 21 de octubre de 2003, *Van Calster*, (C-261/01 y C-262/01; EU:C:2003:571), apartados 47 a 49; de 13 de enero de 2005, *Streekgewest*, (C-174/02; EU:C:2005:10), apartado 29; de 27 de octubre de 2005, *Casino France*, (C-266/04; EU:C:2005:657), apartados 34 y 35, o de 5 de octubre de 2006, *Transalpine Ölleitung*, (C-368/04; EU:C:2006:644), apartados 39, 40 y 51.

¹⁷⁵ En este sentido, recuérdese lo señalado en la STJUE de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, apartado 65.

¹⁷⁶ De acuerdo con el artículo 13.3 de la LSE, entre estos costes se encuentran el régimen retributivo específico de las energías renovables, la compensación asociada a la moratoria nuclear o las anualidades correspondientes al propio déficit de tarifa. En términos similares lo expresa el propio ORTIZ CALLE, E., en sus trabajos: “*Compatibilidad del impuesto...*” *op. cit.*, págs. 113-114, y “*Los impuestos...*” *op. cit.*, págs. 119-120.

¹⁷⁷ Artículo 110 TFUE: “*Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones*”.

No obstante, como excepción, los Estados podrán establecer restricciones a la importación, exportación o tránsito por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales.... Por ejemplo, en la STJUE de 10 de julio de 1984, *Campus Oil y otros*, (C-72/83; EU:C:1984/256), apartado 51, admitió esas restricciones dirigidas a garantizar la seguridad del suministro eléctrico.

sujeta al IVPEE la energía importada, por lo que con ello se “*discrimina positivamente a los productores no nacionales de energía eléctrica*”(apartado 25 del FJ tercero), lo que provoca el establecimiento de una ventaja anticompetitiva a favor de los productores no nacionales, que no se encuentran sometidos al IVPEE.

El TSJCV sostiene la vulneración de los artículos 32 a 34 de la Directiva 2009/72/CE, cuyo objetivo principal es, como señala su Considerando 9º, “*facilitar el acceso transfronterizo a nuevos suministradores de electricidad a partir de diferentes fuentes de energía y a nuevos suministradores de generación de energía*”. En pos de ese objetivo principal la Directiva establece las normas comunes para el mercado interior de la electricidad con base en las libertades de circulación, mercancías, establecimiento y libre prestación de servicios. Concretamente, los artículos mencionados por el TSJCV, ubicados en el Capítulo VIII de la Directiva, se refieren, respectivamente, al “*acceso a terceros*”, a la “*apertura del mercado y reciprocidad*” y a las “*líneas directas*”, de modo que estos tres preceptos obligan a los Estados miembros a garantizar un sistema de acceso a terceros a las redes de transporte y distribución basado en tarifas públicas que se apliquen a los clientes cualificados de forma objetiva y no discriminatoria entre los distintos usuarios.

En términos comunitarios, la producción de energía eléctrica es un servicio económico de interés general (en adelante “SIEG”) que, como regla en una economía de mercado, se debe prestar en régimen de libre iniciativa¹⁷⁸. Por ello, precisamente, se deben respetar las libertades comunitarias y sujetarse a las políticas horizontales que sostienen la integración económica europea contemplada en el artículo 106.1 TFUE¹⁷⁹.

Sin embargo, como ya se ha expresado, el gravamen del IVPEE aparece totalmente desvinculado de los procedimientos de autorización de acceso a las redes, por lo que en

¹⁷⁸ Aunque en determinadas ocasiones puede ser precisa la imposición de prestaciones forzosas a alguna de las empresas que operan en el sector. LAGUNA DE PAZ, J.C., *Derecho Administrativo Económico*, Civitas, Pamplona, 2019, pág. 92.

¹⁷⁹ Artículo 106.1 TFUE: “*Los Estados miembros no adoptarán ni mantendrán, respecto de las empresas públicas y aquellas empresas a las que concedan derechos especiales o exclusivos, ninguna medida contraria a las normas de los Tratados, especialmente las previstas en los artículos 18 y 101 a 109, ambos inclusive*”.

el fondo no constituye una situación que esté incluida dentro del ámbito de aplicación de las libertades comunitarias, como entiende el TSJCV. En realidad, como sostiene ORTIZ CALLE, el gravamen del IVPEE que recae sobre los productores nacionales solamente generaría efectos en la competencia del propio mercado nacional, pero no en el comunitario¹⁸⁰.

La libertad de mercancías derivada del establecimiento de una unión aduanera implica que las disparidades legislativas nacionales no se conviertan en un obstáculo para el comercio de los productos, lo que se concreta en la prohibición de derechos de aduana y de exacciones de efecto equivalente en los intercambios comerciales intracomunitarios¹⁸¹. Por ello, no parece que tal libertad pueda verse afectada por un gravamen como el del IVPEE.

La libertad de establecimiento, que reconoce a los nacionales de un Estado miembro y a las sociedades europeas el derecho a instalarse en el territorio de otro Estado miembro, así como la constitución y gestión de empresas en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales¹⁸², tampoco parece que pueda entenderse vulnerada por el IVPEE. No se puede decir que con el gravamen de la electricidad generada en España se impida al productor español establecerse u operar en otros Estados miembros¹⁸³.

¹⁸⁰ ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto...”, *op. cit.*, pág. 112.

¹⁸¹ Sin embargo, la jurisprudencia europea ha reducido el amplio alcance con el que se habían definido las medidas de efecto equivalente, al admitir que los Estados aprueben regulaciones nacionales para la consecución de objetivos de interés general, como puede ser la protección del medioambiente. Véase, por ejemplo, la STJUE de 11 de julio de 1974, *Dassonville*, (C-8/74; EU:C:1974:82), apartado 15.

¹⁸² Véanse SSJTUE de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN*, (C- 307/97; EU:C:1999:438), apartado 35, y de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, (C-446/03; EU:C:2005:763), apartados 30 y 31. No obstante, al igual que sucede con la libertad de circulación de mercancías, la jurisprudencia entiende que pueden tener cabida restricciones a las libertades comunitarias cuando están justificadas por razones imperativas de interés general.

¹⁸³ En este sentido, además, si finalmente se tratase de un verdadero impuesto directo, que estaría gravando la obtención de beneficios por la producción y distribución de energía eléctrica en el territorio español, y no la actividad de consumo armonizada, la jurisprudencia ha entendido que el mero hecho de que la normativa nacional sea más rigurosa que otras no constituye una restricción a las libertades comunitarias, pues lo contrario conduciría a una desregulación general de la actividad económica. Véase, por ejemplo, la STJUE de 28 de abril de 2009, *Comisión vs., Italia*, (C-518/06; EU:C:2009/270), apartado 63.

Y lo mismo sucede con la libertad de prestación de servicios, que prohíbe la imposición de restricciones a la prestación de servicios por parte de los nacionales establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación. El régimen de la libre prestación de servicios coincide en gran medida con el de la libertad de establecimiento, de modo que en la medida en que se trata de un impuesto que no grava el comercio intracomunitario de la energía, sino los beneficios obtenidos por la empresa que desarrolla su actividad de producción e incorporación de energía al sistema español, no se puede deducir una vulneración de esta libertad.

Por tanto, para poder determinar si efectivamente el IVPEE realiza o no una discriminación entre los distintos generadores, se debe atender a la doctrina del TJUE en lo relativo al principio de no discriminación. Paradójicamente, a quien estaría discriminando el IVPEE es las empresas o productores de energía eléctrica españoles. A pesar de ello, no le parece disparatada a MENÉNDEZ MORENO “*la acusación de discriminación de la energía eléctrica renovable producida en España*”¹⁸⁴ que realiza el TSJCV.

El artículo 110 TFUE, contemplado en el Capítulo 2 sobre “Disposiciones fiscales” del heterogéneo Título VII de la Tercera Parte del TFUE constituye un complemento de las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente¹⁸⁵. Instituye la prohibición para los Estados miembros de gravar las mercancías de otros Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven los productos nacionales similares, sea directa o indirectamente¹⁸⁶. También prohíbe

¹⁸⁴ MENÉNDEZ MORENO, A., *op. cit.*, pág. 9.

¹⁸⁵ En relación con el artículo 34 TFUE, el artículo 110 se considera una *lex specialis*, lo que significa que los asuntos cubiertos por el artículo 110 excluyen la aplicación del artículo 34 TFUE. Por ejemplo, así lo ha precisado el TJUE en su sentencia de 12 de noviembre de 2015, *Valev Visnapuu y Kihlakunnansyyttäjät*, (C- 198/14; EU:C: 2015:751), apartado 50, en la que, al analizar un impuesto especial finlandés sobre ciertos envases de bebidas, ha señalado que, “*el Tribunal de Justicia ha juzgado reiteradamente que los ámbitos de aplicación de los artículos 34 TFUE y 110 TFUE son mutuamente excluyentes. En efecto, de asentada jurisprudencia resulta que el ámbito de aplicación del artículo 34 TFUE no abarca los obstáculos objeto de otras disposiciones específicas y que los obstáculos de naturaleza fiscal a los que se refiere el artículo 110 TFUE no están sujetos a la prohibición prevista en el artículo 34 TFUE (véase, en especial, la sentencia Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, apartado 33)*”.

¹⁸⁶ En la citada STJUE de 12 de noviembre de 2015, *Valev Visnapuu y Kihlakunnansyyttäjät*, apartado 51, señala que “*una carga pecuniaria constituye un tributo interno en el sentido del artículo 110 TFUE si forma parte de un sistema general de tributos internos que gravan sistemáticamente ciertas categorías de productos, según criterios objetivos aplicados con independencia del origen o de los productos (véanse,*

gravar las mercancías de otros Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

Por tanto, su objetivo es garantizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualquier forma de protección que pueda derivarse de la aplicación de tributos internos que sean discriminatorios para los productos originarios de otros Estados miembros¹⁸⁷. En definitiva, trata de establecer el principio de neutralidad fiscal en los intercambios de mercancías en la UE¹⁸⁸.

Así, se considera que se infringe el primer supuesto del artículo 110 TFUE cuando el tributo que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculan de un modo diferente y con arreglo a mecanismos distintos que den lugar a una tributación más elevada del producto importado. La jurisprudencia del TJUE ha señalado lo que debe entenderse por productos similares, en el sentido de que son aquellos que presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores¹⁸⁹.

En cuanto al segundo supuesto, el artículo 110 TFUE tiene por objetivo evitar aquellas disposiciones fiscales nacionales que intentan proteger indirectamente los productos

en especial, las sentencias Koornstra, C-517/04, EU:C:2006:375, apartado 16, y Stadtgemeinde Frohnleiten y Gemeindebetriebe Frohnleiten, C-221/06, EU:C:2007:657, apartado 31).

¹⁸⁷ STJUE de 5 de octubre de 2006, *Nádasdi y Németh* (C-290/05 y C-333/05; EU:C: 2006:652), apartado 45.

¹⁸⁸ En este sentido, ORTEGA IBÁÑEZ recuerda lo señalado por BARNARD con mención a lo dispuesto por el TJUE pues, “*together these provisions are intended to guarantee “the complete neutrality of internal taxation as regards competition between domestic products and products imported from other Member States” (Case 193/85 Co-frutta, para. 85), in order to ensure the free movement of goods between Member States in normal conditions of competition”*; BARNARD C., *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*, 2013, pág. 53. Véase en ORTEGA IBÁÑEZ A., *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el derecho de la Unión Europea y su transposición en España, Francia y Reino Unido*, Thomson-Reuters, Aranzadi, 2016, pág. 61.

¹⁸⁹ Por ejemplo, en la STJUE de 27 de febrero de 1980, *Comisión/Francia*, (C- 168/78; EU:C:1980:51), apartado 40, el Tribunal consideró productos similares los aguardientes de cereales, como el whisky, el ron, el gin y el vodka y los elaborados a partir de vino y fruta, como el coñac, el calvados y el armañac.

nacionales aplicando clasificaciones fiscales diferentes a las mercancías extranjeras que pese a no ser exactamente similares a las nacionales, les hacen la competencia¹⁹⁰.

Finalmente, cuando se impone una exacción sobre los productos nacionales e importados cuyo importe se destina a financiar actividades que solo benefician a los productos nacionales, compensando parcialmente el gravamen soportado por estos últimos, tal exacción constituirá un tributo prohibido por el artículo 110 TFUE¹⁹¹.

Pues bien, el TSJCV considera que la prohibición de gravamen de la energía importada que establece el citado precepto, provoca que el IVPEE vulnere el principio de libre competencia del mercado único comunitario canalizado en la Directiva 2009/72/CE al no poder estar sujeta al IVPEE la energía importada¹⁹² y, por tanto, tener que hacer

¹⁹⁰ En la STJUE de 12 de julio de 1983, *Comisión/Reino Unido*, (C- 170/78; EU:C:1983:2002), apartados 19, 21 y 26, el Tribunal analiza un caso en el que el Reino Unido había gravado ciertos vinos con un impuesto especial aproximadamente cinco veces superior al de la cerveza. El Reino Unido produce un volumen de cerveza mucho mayor que de vino. Así, tras establecer que los vinos ligeros verdaderamente hacían la competencia a la cerveza, el TJUE observó que al gravar los vinos ligeros con un impuesto superior en términos relativos al de la cerveza, el Reino Unido había incumplido las obligaciones previstas en el segundo apartado del artículo 110 TFUE.

¹⁹¹ STJUE de 17 de septiembre de 1997, *Facenda Pública*, (C-28/96; EU:C:1997:412), apartado 23; STJUE de 17 de julio de 2008, *Essent Network Noord y otros*, (C-206/06; EU:C: 2008:413), apartado 42.

¹⁹² Es conveniente exponer la distinción entre los tributos internos y las exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana. Según la jurisprudencia del TJUE, las disposiciones relativas a las exacciones de efecto equivalente y aquellas relativas a los tributos internos discriminatorios no son aplicables acumulativamente, de modo que una misma disposición no pertenecería simultáneamente a las dos categorías. Así se pronunció la STJUE de 17 de julio de 1997, *Haahr Petroleum/Abenra Havn*, (C-90/94; EU:C:1997:368), apartado 19, al señalar que “*procede recordar a este respecto, que según reiterada jurisprudencia (...) las disposiciones relativas a las exacciones de efecto equivalente y las relativas a los tributos internos discriminatorios no son aplicables acumulativamente, de modo que, en el régimen del Tratado, un mismo tributo no puede pertenecer simultáneamente a ambas categorías*”.

A este respecto, destaca ORTEGA IBÁÑEZ que, siguiendo a MOLINER y DE GROVE-VALDEYRON, se pueden establecer tres criterios jurisprudenciales para distinguir a una exacción de efecto equivalente. “*En primer lugar, considerando el objeto de imposición, las exacciones de efecto equivalente sujetan exclusivamente los productos importados, a diferencia de los tributos internos que gravan tanto los productos importados como los nacionales. En segundo lugar, la exacción de efecto equivalente se caracteriza por su especialidad, esto es, no pertenece a un régimen general de tributos. Sin embargo, ha de advertirse que la imposición interior puede ser especial en su campo de aplicación y pertenecer, a su vez, a un régimen general, como es precisamente el caso de los impuestos especiales sobre el alcohol, el tabaco y los productos energéticos que configuran el régimen de accisas. Y en tercer lugar, existe el criterio basado en la destinación del producto, especialmente para los casos en que los criterios anteriores son insuficientes. Según este último criterio, un régimen general de imposición interior que grava se en las mismas condiciones los productos nacionales y los productos importados podría, sin embargo, constituir una exacción de efecto equivalente si su finalidad es discriminatoria. Este sería el caso, a modo de ejemplo, de un tributo extrafiscal destinado a financiar ciertas ventajas u objetivos, de los cuales se beneficiarían exclusivamente los productores nacionales*”; en ORTEGA IBÁÑEZ A., *op. cit.*, pág. 53.

frente los productores nacionales a un impuesto que los productores extranjeros que operen en el sistema eléctrico español no deberán soportar¹⁹³.

Es decir, en este caso la discriminación se produciría hacia los productores de electricidad nacionales, que estarían soportando un gravamen que los productores de otros Estados miembros no tendrían que pagar. Así, podría resultar que la exclusión del gravamen a la energía importada desvirtúe la formación de precios en el Mercado Ibérico de Energía Eléctrica (en adelante “MIBEL”) compartido entre España y Portugal¹⁹⁴, en el sentido de que la energía producida en España está sometida a una mayor carga fiscal que en Portugal, por lo que la producción resulta más costosa y, por tanto, los precios de ofertan también lo serán. Se estaría ante lo que el TJUE ha denominado una “discriminación a la inversa”, respecto a la cual, el Tribunal de Luxemburgo ha mantenido que el principio de no discriminación no impide a los Estados miembros gravar con un mayor rigor fiscal los productos nacionales que los productos importados en sectores donde no existe normativa fiscal armonizada¹⁹⁵.

De modo que, si efectivamente el IVPEE es un impuesto de naturaleza directa, como defiende una parte minoritaria de la doctrina española, al entender que con él se grava la producción de electricidad y no su consumo, resultaría difícil pensar que se produce una verdadera discriminación en los términos del artículo 18 TFUE, ya que la fiscalidad de

¹⁹³ Sin embargo, no le resulta convincente a ORTIZ CALLE los términos en los que el Tribunal realiza tal planteamiento, pues entiende que resulta difícil pensar que el cumplimiento de una medida adoptada en un Tratado de la UE pueda llevar a infringir lo dispuesto en una Directiva comunitaria; es decir, tal planteamiento resulta improcedente, pues “*la situación, contemplada así, es paradójica y lleva en cierto modo al absurdo de considerar que un precepto del TFUE conduce a la infracción de una directiva*”. En ORTIZ CALLE, E, “Compatibilidad del impuesto...”, *op. cit.*, pág. 111

¹⁹⁴ En términos similares lo expresa PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, pág. 665. El MIBEL está formado por un conjunto de mercados organizados y no organizados en los que se realizan transacciones de energía eléctrica e implica el reconocimiento de un mercado único de la electricidad, en el que todos los agentes tienen igualdad de derechos y obligaciones.

¹⁹⁵ En este sentido, señalaba la STJUE de 24 de octubre de 1996, *Eismann Alto Adige*, (C-217/94; EU:C:1996:397), apartado 21, que “*el tratado no prohíbe que un Estado miembro grave con mayor rigor fiscal los productos nacionales que los productos importados y que este tipo de disparidades resulten de las particularidades de unas legislaciones nacionales no armonizadas en ámbitos cuya competencia corresponde a los Estados miembros*”.

Realmente han sido muy pocas las ocasiones en las que el TJUE ha admitido la alegación de una discriminación a la inversa. Algunos ejemplos de ello se encuentran en las SSTJUE de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, (C-336/96; EU:C:1998:221), apartados 30 y 35, o de 12 de diciembre de 2002, *De Groot*, (C-385/00; EU:C:2002:750), apartado 110, al considerar muy restrictivo el método de doble imposición aplicado por el Estado de residencia.

los beneficios que obtengan los productores de energía eléctrica por el desarrollo de esa actividad económica no está armonizada, sino que lo que se encuentra armonizado es el consumo de electricidad¹⁹⁶.

No obstante en el caso de que como se ha visto el IVPEE resultase ser un impuesto indirecto, que gravase el consumo, efectivamente se estaría vulnerando el principio de no discriminación, pues al ser la electricidad un producto armonizado, se estaría ante una “discriminación a la inversa”.

A estos efectos, el TJUE en la sentencia de 5 de julio de 2018, *FENS/Slovenská republika*¹⁹⁷, al interpretar el sentido de la prohibición del artículo 110 TFUE deja claro lo que debe entenderse por tributo interno, al ser aquel que *“pertenece a un régimen general de gravámenes internos que recaen sistemáticamente sobre categorías de productos en función de criterios objetivos aplicados con independencia del origen o del destino del producto”*, y *“aunque el artículo 110 TFUE solo se refiere de manera expresa a las mercancías importadas, es jurisprudencia reiterada que los productos exportados también están amparados por dicha disposición”*.

Pero, para que esté prohibido por el artículo 110 TFUE, el tributo interno *“debe ser de carácter discriminatorio o proteccionista (...)”*, entendiéndose por tal *“todas las medidas fiscales que socavan la igualdad de trato de los productos nacionales e importados (o exportados). Por lo tanto, la prohibición establecida en el artículo 110 TFUE debe aplicarse siempre que un gravamen fiscal pueda desalentar la importación de bienes procedentes de otros Estados miembros en beneficio de los productos nacionales”*, y *“por analogía a las cargas que pueden disuadir a las exportaciones de productos nacionales a otros Estados miembros en beneficio del consumo interno”*¹⁹⁸.

De forma que a la luz de esta interpretación de la prohibición del artículo 110 TFUE, no parece que el gravamen del IVPEE pueda suponer un desincentivo a la importación de

¹⁹⁶ Así lo entienden, ORTIZ CALLE, E, “Compatibilidad del impuesto...”, *op. cit.*, pág. 110 y, CORDERO GONZÁLEZ, E.Mª., *op. cit.*, pág. 46.

¹⁹⁷ STJUE de 5 de julio de 2018, *FENS/ Slovenská republika*, (C-305/17; EU:C:2018:986), apartado 72.

¹⁹⁸ STJUE de 5 de julio de 2018, *FENS/ Slovenská republika* apartado 73.

energía de Portugal o a la exportación de electricidad en España, aun cuando resulta evidente que en el ámbito del MIBEL la producción de electricidad en territorio español está gravada con mayor rigor fiscal que en el portugués.

Además, teniendo presente que el principio de no discriminación, reconocido en el artículo 18 TFUE, debe ser entendido conforme a la jurisprudencia del TJUE como una concreción del principio de igualdad, que prohíbe situaciones directas de discriminación por razón de la nacionalidad y situaciones encubiertas de discriminación por razón de la nacionalidad, es decir, aquellas que sin anclarse directamente en la nacionalidad provocan un idéntico resultado¹⁹⁹, recuerda ORTIZ CALLE para evaluar esta situación la doctrina establecida en la STJUE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*²⁰⁰. En ella se declara que, a efectos fiscales, una discriminación basada en la residencia se justifica cuando la mayor parte de los ingresos se obtienen en el Estado de residencia. De suerte que, en el caso del IVPEE, el pago que deben afrontar los productores nacionales, a diferencia de los productores de otros Estados miembros, quedaría justificado porque la mayor parte de sus ingresos los obtienen en el territorio español²⁰¹.

Finalmente, conviene traer a colación el reciente pronunciamiento del TJUE, en la sentencia de 7 de noviembre de 2019, *UNESA*, citada ya en este trabajo, relativa a los impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, al impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas y al canon por la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica, porque el TJUE ha interpretado el principio de no discriminación recogido en la Directiva 2009/72 CE.

El TS cuestionó ante el TJUE la posible vulneración por estos tributos de los principios de igualdad y no discriminación, contemplados en los artículos 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, así como del artículo 3, apartado 1º de la

¹⁹⁹ Así lo señala la STJUE de 20 de enero de 2011, *Comision/Grecia*, (C-155/09; EU:C:2011:22), apartado 45.

²⁰⁰ STJUE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, (C-279/93; EU:C:1995:31), apartados 36 y 38.

²⁰¹ En términos similares, ORTIZ CALLE, E., “Compatibilidad del impuesto...”, *op. cit.*, pág. 111

Directiva 2009/72/CE, en tanto que pretenden garantizar “*el correcto funcionamiento del mercado interior de la electricidad*”, instando a los Estados miembros para que velen “*porque ninguna medida adoptada de conformidad con la presente Directiva sea discriminatoria o suponga una carga excesiva para los agentes del mercado*”, al entender que se podrían oponer a una normativa nacional que hace recaer la financiación del déficit tarifario sobre la totalidad de las empresas del sector eléctrico, pero impone a las empresas nucleoelectricas gravámenes tributarios de especial intensidad, recayendo sobre las mismas un mayor peso contributivo respecto de otras que actúan en el mercado energético sin tener que hacer frente a estas cargas, algunas de las cuales son productoras de mayor contaminación.

El TJUE comienza recordando que según el citado artículo de la Directiva “*los Estados miembros, de conformidad con su organización institucional y cumpliendo el principio de subsidiariedad, velarán por que las empresas eléctricas operen con arreglo a los principios de esa Directiva, con miras a la consecución de un mercado de electricidad competitivo, seguro y sostenible desde el punto de vista medioambiental, y no ejercerán discriminación entre aquellas en cuanto a derechos y obligaciones*”²⁰², de modo que con él consagra “*en el ámbito del mercado interior de la electricidad, el principio general de no discriminación, el cual forma parte integrante de los principios generales del Derecho de la Unión*”²⁰³.

Continúa señalando, atendiendo a su doctrina, que “*este principio vincula a los Estados miembros cuando la situación nacional sobre la que versa el litigio principal está incluida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión*”²⁰⁴, por lo que “*en la medida en que (...) las situaciones sobre las que versan los litigios principales son puramente internas, en el sentido de que no existe ningún elemento transfronterizo, y que, por otra parte, los impuestos sobre la energía nuclear en cuestión constituyen medidas*

²⁰² STJUE de 7 de noviembre de 2019, C-105/18 a C-113/18, apartado 48 y STJUE de 7 de noviembre de 2019, C-80/18 a C-83/18, apartado 46.

²⁰³ STJUE de 7 de noviembre de 2019, C-105/18 a C-113/18, apartado 49 y STJUE de 7 de noviembre de 2019, C-80/18 a C-83/18, apartado 47.

²⁰⁴ “(véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 2006, *Chacón Navas*, C-13/05, EU:C:2006:456, apartado 56, y de 19 de enero de 2010, *Kücükdeveci*, C-555/07, EU:C:2010:21, apartados 21 y 23)”; STJUE de 7 de noviembre de 2019, *UNESA* (C-105/18 a C-113/18; EU:C:2019:935), apartado 47.

de naturaleza fiscal, el principio de no discriminación, tal como está recogido en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2009/72, solo resulta aplicable a estos impuestos en caso de que pueda considerarse que esta Directiva tiene por objeto la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros” (apartado 48). Por tanto, “(...) debe considerarse que el principio de no discriminación previsto en su artículo 3, apartado 1, no se aplica a una normativa nacional que establece impuestos sobre la producción y el almacenamiento de combustible y de residuos nucleares, como es el caso de los impuestos sobre la energía nuclear objeto de los litigios principales”²⁰⁵.

A la luz de esta reciente interpretación del TJUE, como el IVPEE es una medida fiscal que recae sólo sobre los productores españoles, habría que entender que no sería contrario al principio de no discriminación contemplado en la Directiva 2009/72/CE, porque ésta no tiene por objeto una aproximación de disposiciones fiscales de los Estados miembros.

²⁰⁵ STJUE de 7 de noviembre de 2019, *UNESA*, C-80/18 a C-83/18, apartado 51

5. Conclusiones

- I. Desde hace años existe una creciente preocupación por la preservación y la mejora del medioambiente. Una de las herramientas que se pueden utilizar para lograrlo es la política fiscal, con el establecimiento de tributos que no solo sirvan para financiar las políticas de gasto destinadas a la protección y mejora del medioambiente, sino que también desincentiven la realización de aquellas actividades que produzcan externalidades negativas en él. Con estas miras el Estado español ha regulado una serie de impuestos relacionados con el medioambiente, entre los que teóricamente al menos se encuentra el IVPEE.

- II. Este impuesto ha generado importantes dudas jurídicas, desde su introducción en el sistema tributario español, tanto sobre su compatibilidad con los principios constitucionales del artículo 31 CE, como sobre su conformidad con el Derecho de la Unión Europea. Este trabajo, que se dedica al análisis de tales dudas jurídicas, examina los pronunciamientos del TC sobre las tachas de inconstitucionalidad esgrimidas contra la regulación del IVPEE y la doctrina del TJUE sobre las normas del Derecho de la Unión Europea supuestamente vulneradas por la regulación del IVPEE, habida cuenta de las cuestiones prejudiciales pendientes aún de resolución.

- III. Como se ha visto en el capítulo tercero de este trabajo, en el recurso de inconstitucionalidad que la Junta de Andalucía planteó ante el TC se suscitó la posible vulneración por la regulación del IVPEE de los principios de seguridad jurídica e igualdad, porque al no tener en cuenta las peculiaridades de las fuentes renovables, supuso una modificación relevante y de gran calado en ese sector económico, y al no contemplar ningún tipo de beneficio fiscal, dispensa un trato indiferenciado a todas las fuentes de energía eléctrica, sin tener en cuenta que las renovables exigen un mayor esfuerzo inversor y tecnológico. Con sustento en la consolidada doctrina constitucional sobre el principio de seguridad jurídica, resulta clara la ausencia de vulneración de dicho principio, por lo que en realidad, tal y como entendió el TC, lo denunciado por la Junta de Andalucía fue una inconstitucionalidad por indiferenciación, que no resulta admisible, pues del artículo 14 CE no se

deriva una obligación constitucional de diferenciación; no existe un derecho subjetivo al trato normativo desigual, sino que dicho precepto constitucional se limita a prohibir distinciones infundadas o discriminatorias. De este modo, quedaron despejadas, de forma inobjetable hay que decir, las dudas suscitadas por la regulación del IVPEE con relación a dichos principios constitucionales.

- IV. La regulación del IVPEE también ha planteado dudas en lo relativo a su respeto de los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad previstos en el artículo 31 CE. Como se vio en el apartado segundo del capítulo tercero del trabajo, lo determinante para poder identificar constitucionalmente la finalidad de un tributo es la realización de un examen de su estructura y, como también se vio allí, un tributo tendrá una finalidad extrafiscal de carácter medioambiental cuando desincentive la realización de actividades nocivas para el medioambiente e incentive la realización de actividades beneficiosas. El problema del IVPEE es que se presenta como un impuesto directo con una finalidad medioambiental, pero sus elementos estructurales no reflejan en modo alguno esa finalidad extrafiscal sino más bien una finalidad exclusivamente fiscal. En primer lugar, porque su regulación establece un gravamen que no distingue entre las distintas fuentes de producción de energía eléctrica, de modo que todas ellas, renovables o no, son gravadas de igual modo. En segundo lugar, porque la medición en “barras de central” utilizada para cuantificar la base no permite tener en cuenta las externalidades ambientales de la producción de electricidad. Y, por último, la propia regulación del IVPEE afecta la recaudación obtenida a la financiación del déficit tarifario, en una clara muestra de su finalidad exclusivamente fiscal.
- V. Ante la finalidad esencialmente fiscal y recaudatoria del IVPEE, éste podría no resultar conforme al principio de no confiscatoriedad del artículo 31 CE, en la medida en que estaría gravando la misma manifestación de riqueza que el IAE, habida cuenta de que la única prohibición constitucional de doble imposición es la contemplada en el artículo 6 LOFCA –norma que forma parte, como es sabido, del denominado “bloque de constitucionalidad”-, referida a los tributos del Estado y CCAA o, de EELL y CCAA. En efecto, el principio de no confiscatoriedad exige no agotar la riqueza imponible so

pretexto del deber de contribuir. El TC ha sostenido que no puede entenderse que el IVPEE vulnere el citado principio constitucional, porque no se ha acreditado ese agotamiento de la riqueza imponible y la creación y el diseño del IVPEE responde a libertad de establecimiento y configuración del tributo de que dispone el legislador. Sin embargo, como se ha visto en el apartado tercero del capítulo tercero de este trabajo, se trata de una interpretación criticable, pues no parece justificable con tan pobres argumentos la doble imposición que se da entre el IVPEE y el IAE e incluso el IS –aunque la deducibilidad fiscal como gasto de la cuota del IVPPE limite el efecto-, porque los tres someten a tributación la actividad de producción eléctrica desde la misma perspectiva.

- VI. Respecto a la compatibilidad del IVPEE con el Derecho de la UE, abordada en el capítulo cuarto del trabajo, se han analizado las cuestiones prejudiciales elevadas al TJUE por el auto de 22 de febrero de 2019 del TSJCV, debido a las dudas que siguió planteando la regulación del impuesto después de haber manifestado no albergarlas el TS, en su auto de 20 de junio de 2018, sin exponer cuáles eran sus razones.

- VII. Se ha planteado al TJUE por el TSJCV la cuestión de si el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE se opone al IVPEE, porque en realidad debe ser considerado como un impuesto indirecto sin una finalidad específica. El citado precepto reconoce la facultad de los Estados miembros para imponer otros gravámenes indirectos con fines específicos sobre los productos sujetos a los impuestos especiales, como lo es la electricidad. De acuerdo con la doctrina del TJUE, el aspecto esencial para determinar si un tributo es directo o indirecto, desde el prisma del Derecho de la Unión Europea, es la efectividad de la traslación económica al consumidor, aunque falte un mecanismo de repercusión formal. Tras el estudio realizado en el apartado primero del capítulo cuarto de este trabajo, se puede afirmar que es muy dudosa su caracterización legal como directo, desde el punto vista del Derecho de la Unión Europea conviene insistir. En efecto, el IVPEE somete a gravamen un producto armonizado, como lo es la electricidad, no productos o elementos auxiliares, como podía ser el combustible nuclear, y aunque el IVPEE no se

percibe directamente de los consumidores finales, ni existe una repercusión de éste en la factura eléctrica, lo cierto es que quienes en último término soportan el gravamen son ellos, vía precio de la electricidad, porque los productores pueden incluir esta carga fiscal en su estructura de costes. Finalmente, no es dable al olvido que el propio legislador reconoció implícitamente tal circunstancia, cuando suspendió temporalmente la aplicación del IVPEE, mediante el Real Decreto-ley 15/2018, con el confesado fin de abaratar la factura eléctrica.

- VIII. En definitiva, la probable atribución de un carácter indirecto, desde el punto de vista del Derecho de la Unión Europea, y la indudable carencia de una finalidad específica, ni se refleja en su estructura, ni la garantía de la sostenibilidad financiera del sistema eléctrico puede considerarse como tal, a la luz de la doctrina del TJUE, hacen plausible la disconformidad de la regulación del IVPEE con la Directiva 2008/118/CE.
- IX. También se ha planteado la cuestión de si debe interpretarse que el principio de libre competencia y del fomento de energía procedente de fuentes renovables se opone a la regulación del IVPEE, en la medida que concede el mismo tratamiento fiscal a la energía procedente de fuentes no renovables que a la que procede de fuentes renovables, con discriminación de estas últimas y con vulneración del sistema de apoyo previsto la Directiva 2009/28/CE. A pesar de que la citada directiva fije el marco común para la promoción de energías limpias, estableciendo una serie de objetivos obligatorios para los Estados miembros, no se trata, como recuerda el TJUE en su sentencia de 20 de septiembre de 2017, *Elecdey Carcelen*, relativa al canon eólico castellano-manchego, de una directiva de armonización fiscal que les impida gravar a las empresas o a las instalaciones productoras de energías renovables. Siendo así, aunque desde el punto de vista medioambiental resulte deplorable que un Estado miembro haya establecido un gravamen que no vaya dirigido a fomentar la inversión y el uso de energías de origen renovable, los Estados miembros no están obligados a aplicar “sistemas de apoyo” para promover la utilización de energías renovables ni, en el caso de que los utilicen, que éstos se configuren como exenciones o desgravaciones fiscales. Por tanto, como se

ha podido ver en el apartado segundo del capítulo cuarto de este trabajo, la eventual vulneración de la Directiva 2009/28/CE resulta menos clara.

- X. Finalmente, se ha analizado en el apartado tercero del capítulo cuarto de este trabajo, si el principio de libre competencia y los artículos 32, 33 y 34 de la Directiva 2009/72/CE se oponen a la regulación del IVPEE, como sostiene en su auto de planteamiento el TSJCV, por considerar que permite una discriminación positiva a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, con distorsión del mercado interior de la energía eléctrica y del acceso a la red.

- XI. En segundo lugar, con el fin de facilitar el acceso transfronterizo a nuevos suministradores de electricidad, la Directiva 2009/72/CE establece las normas comunes para el mercado interior de la electricidad con base en las libertades de circulación, mercancías, establecimiento y prestación de servicios. Con respecto al sentido del principio de no discriminación contemplado en esta directiva, el TJUE ha sostenido en las dos sentencias de 7 de noviembre de 2019, *UNESA*, que como la Directiva 2009/72/CE no se dirige a la aproximación de disposiciones fiscales de los Estados miembros, no se opone a las medidas fiscales que adopten y, por ende, que el principio de no discriminación que contiene no se aplica en estos casos. En definitiva, el IVPEE no sería contrario al principio de no discriminación contemplado en la citada directiva, porque ésta no tiene por objeto una aproximación de disposiciones fiscales de los Estados miembros.

- XII. Con el estudio realizado en el capítulo cuarto del trabajo se ha pretendido contestar a las cuestiones prejudiciales elevadas por el TSJCV ante el TJUE, a la vista de sus previos pronunciamientos en asuntos similares, sin perjuicio claro está del mejor criterio de éste, porque tales cuestiones prejudiciales, ha de insistirse una vez más, todavía no han sido resueltas.

6. Bibliografía

Libros

- CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a., “El controvertido impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica: análisis constitucional y compatibilidad con el derecho comunitario”, *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2020, págs. 27-47.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Los tributos extrafiscales en el Derecho español”, *Justicia y Derecho Tributario libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez*, La Ley España: Wolters Kluwer, 2008, págs. 599-644.
- HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento a la luz del Derecho Alemán*, Marcial Pons, 1998.
- LAGUNA DE PAZ, J.C., *Derecho Administrativo Económico*, Civitas, Pamplona, 2019.
- NAVEIRA DE CASANOVA, G., *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, Editorial Mc Graw Hill, 1997.
- ORTEGA IBÁÑEZ A., *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el derecho de la Unión Europea y su transposición en España, Francia y Reino Unido*, Thomson-Reuters, Aranzadi, 2016.
- PAREJO ALFONSO, L., *Lecciones de Derecho Administrativo: Orden Económico y Sectores de Referencia*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- PEÑA ALONSO, JL., “El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica”, *Los tributos del sector eléctrico*. Editorial Aranzadi, Pamplona, 2013, págs. 651-692.

- PÉREZ DE LAS HERAS, B., *El mercado interior europeo: las libertades económicas comunitarias: mercancías, personas, servicios y capitales*, Universidad de Deusto, Bilbao, 2005.
- SOLER ROCH, M.T., “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, 2008, págs. 85-101.
- VAQUERA GARCÍA, A., *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

Artículos de revista

- ALONSO GARCÍA, R., y ALMUDÍ CID, J.M, “El Tribunal Supremo ante la constitucionalidad y la europeidad de las leyes (a propósito del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica)”, *Revista de Administración Pública*, núm. 212 (en prensa).
- BASTIDA PEYDRO, M., “La legalidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica: a propósito de la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad presentada por el Tribunal Supremo”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 45, 2017, págs. 51-55.
- BASTIDA PEYDRO, M. y MONTOYA ESTEBAN, D., “Aproximación a la reforma de la fiscalidad medioambiental”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 38, octubre 2014, págs. 134-139.
- BORRERO MORO, C., “La pretendida tributación ambiental al rescate del déficit tarifario (I)”, *LA LEY*, núm. 7888/2013, págs. 1-23.
- CALVO VERGEZ, J., “Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica”, *Crónica Tributaria*, núm. 171, 2019, págs. 37-86.

- CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 41, núm. 213, 1991, págs. 455-512.
- CASAS AGUDO, D., “Sobre la legitimidad constitucional de la concurrencia del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica y el Impuesto sobre Actividades Económicas. A propósito del Auto del Tribunal Constitucional núm. 69/2018, de 20 de junio”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, octubre-diciembre 2018, págs. 213-223.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., “La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 142, 2009, págs. 403- 434.
- FALCÓN Y TELLA, R., “el impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito: sobre la necesidad de un nuevo modelo para articular la potestad tributaria estatal y autonómica”, *Revista Quincena fiscal*, núm. 1-2, 2013, págs. 11-18.
- GARCÍA MORENO, A., “El impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE) y el Impuesto sobre Actividades Económicas: una doble imposición constitucional”, *LA LEY*, núm. 11230/2018, págs. 1-9.
- GIL GARCÍA, E., “El diseño de la tributación ambiental basado en la existencia de una finalidad extrafiscal específica: especial referencia al “céntimo sanitario”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, núm. 28, 2014, págs. 1-18.
- GIL GARCÍA, E., “Un nuevo modelo de tributación como medio para alcanzar la sostenibilidad energética”, *LA LEY*, núm. 10989/2013, págs. 1-27.
- JIMÉNEZ VARGAS, P.J., “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2016, págs. 1-40.
- JOS GALLEGU, L.E., “El nuevo impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica”, *Cont4bl3*, núm. 46, 2013, págs. 23-24.

- LÓPEZ DÍAZ, A., “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL”, *Dereito*, noviembre 2013, págs. 225-244.

- MARTÍNEZ LÓPEZ, M.A., y SIXTO DE TORRES ROMO, F., “Cuestión prejudicial en el Impuesto sobre el Valor de la Energía Eléctrica”, *LA LEY*, núm. 13934/2018, págs. 1-12.

- MARTOS GARCÍA, J.J., “Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en la Unión Europea. Análisis jurisprudencial”, *Crónica tributaria*, núm. 144, 2012, págs. 55-87.

- MENÉNDEZ MORENO, A., “Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2019, págs. 1-9.

- MENÉNDEZ MORENO, A., “Otro impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (I). A propósito del Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 5 de marzo de 2019”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10, 2019, págs. 1-8.

- MENÉNDEZ MORENO, A., “Otro impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (y II). A propósito del Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 5 de marzo de 2019”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, 2019, págs. 1-9.

- ORTIZ CALLE, E.: “Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el derecho de la Unión Europea”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 437-437, agosto-septiembre 2019, págs. 83-116.

- ORTIZ CALLE, E., “Fiscalidad autonómica y sector eléctrico”, *Revista General de Derecho de los Sectores Regulados*, núm. 3, marzo 2019.

- ORTIZ CALLE, E., “Los impuestos energéticos de la Ley 15/2012: problemas comunitarios y constitucionales”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 403, octubre 2016, págs. 111-140.
- RENIEBLAS DORADO, P., “Modificaciones en el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y en el Impuesto sobre Hidrocarburos a través del Real Decreto-Ley 15/2018, de medidas urgentes para la transición energética y protección de los consumidores”, *LA LEY*, núm. 13932/2018, págs. 1-6.
- ROZAS VALDÉS, JA., “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario”, *Revista Quincena fiscal*, núm. 13, 2015, págs. 55-84.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria”, *Hacienda Pública Española*, núm. 32, 1975, págs. 145-185.

Enlaces web

- BLANCO, G., “¿Es contrario al derecho comunitario el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica?”, *Alumni CEF*, 2019.
<https://acef.cef.es/impuesto-valor-produccion-energia-electrica.html>
- CAMPANÓN GALIANA, L., “¿qué pasará con el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica?”
<https://www.politica-fiscal.es/laura-campanon-galiana/que-pasara-con-el-impuesto-sobre-el-valor-de-la-produccion-de-la-energia-electrica>
- FABRA UTRAY, J., “Discriminación en la regulación del Sector Eléctrico Español”, mayo 2017.
<https://economistasfrentealacrisis.com/discriminacion-en-la-regulacion-del-sector-electrico-espanol/>

- LÓPEZ-RODRÍGUEZ, D., y GARCÍA CIRIA, C., “Estructura impositiva de España en el contexto de la Unión Europea”, *Documentos ocasionales*, núm. 1810, 2018, Banco de España.
<https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSerias/DocumentosOcasiones/18/Fich/do1810.pdf>

- “El impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica podrá ser revisado por el TJUE”, *Periscopio Fiscal y Legal*.
<https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/el-ivpee-podra-ser-revisado-por-el-tjue/>

- “EL TSJ de Valencia plantea cuestiones prejudiciales al TJUE sobre el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE)”, *CEF Fiscal-Impuestos*, marzo 2019.
<https://www.fiscal-impuestos.com/tsj-valencia-plantea-cuestiones-prejudiciales-tjue-impuesto-valor-%20produccion-energia-Elctrica-ivpee.html>

- “Libre circulación de mercancías: guía para la aplicación de las disposiciones del Tratado que rigen la libre circulación de mercancías”, Dirección General de Empresa e Industria, 2010.
<https://op.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/a5396a42-cbc8-4cd9-8b12-b769140091cd>

- “Los impuestos energéticos en España: situación y propuestas”, Fundación ENT, junio 2014.
https://ent.cat/wp-content/uploads/2014/08/2014_calaf_jofra_puig_Los-impuestos-energéticos-en-España-situación-y-propuestas_Green-BUdget-Europe_Fundació-ENT.pdf

- “Fiscalidad energética en España: situación actual y propuestas de reforma”, *Papeles Faes*, Fundación FAES, núm.174, abril 2014.
<https://fundacionfaes.org/es/publications/6317/fiscalidad-energetica-en-espana-situacion-actual-y-propuestas-de-reforma>

- Informe sobre “El sector eléctrico en España”, *Colección Informes*, Consejo Económico y Social España: departamento de publicaciones, núm. 4, 2017.
<http://www.ces.es/documents/10180/4509980/Inf0417.pdf>

- Informe sobre “La fiscalidad ambiental en España: situación actual y tendencias”, Consejo General de Economistas de España, octubre 2019.
<https://economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/Informe%20LA%20FISCALIDAD%20AMBIENTAL%20EN%20ESPAÑA.pdf>

- Informe sobre la ilegalidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.
http://fide.es/newsletter/2016/noviembre2016/analisis_normativo_INFORME%20VPEE.pdf?p=648

- Informe sobre los Impuestos energético-ambientales en España, Economics for Energy, 2013.
https://www.google.es/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUK_EwiS_KrhlejAhVHTsAKHRUeA3EQFjAAegQIBRAB&url=https%3A%2F%2Fenergy.org%2Fdocpublicaciones%2Finformes%2Finforme_Completo_EfE_2013.pdf&usg=AOvVaw1nnxsEJgnjOIs0gKh4cesX