



# Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el derecho de la Unión Europea

**Enrique Ortiz Calle**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Carlos III de Madrid*

## Extracto

El impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica plantea determinadas dudas respecto de su adecuación al derecho comunitario, como ha puesto de manifiesto el reciente Auto de 22 de febrero de 2019, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Estas dudas se centran en tres puntos. El primero de ellos se refiere a la compatibilidad del impuesto con la directiva que armoniza los impuestos especiales. En segundo lugar, el impuesto puede contradecir la Directiva sobre fomento de las energías renovables. En tercer lugar, hay que preguntarse si el gravamen distorsiona el mercado interior de electricidad y es contrario al principio de libre competencia.

**Palabras clave:** impuesto sobre la producción de electricidad; impuestos con finalidad específica; fomento de las energías renovables; mercado interior de electricidad.

Fecha de entrada: 03-07-2019 / Fecha de aceptación: 18-07-2019

**Cómo citar:** Ortiz Calle, E. (2019). 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, 83-116.



# Compatibility of the tax on the value of the production of electric power with the European Union law

Enrique Ortiz Calle

## Abstract

The Tax on the Value of the Production of Electric Power raises certain doubts about its adaptation to European Law, as the recent Resolution, of 22th February 2019, of the Superior Court of Justice of the Valencian Community has shown. These doubts focus on three points. The first one refers to the compatibility of the Tax with the Directive that harmonizes excise duties. Second, the Tax may contradict the Directive on the promotion of renewable energies. Thirdly, we must ask ourselves if the tax distorts the internal electricity market and is contrary to the principle of free competition.

**Keywords:** tax on electricity production; taxes with specific purposes; promotion of renewable energies; internal electricity market.

**Citation:** Ortiz Calle, E. (2019). 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, 83-116.



## Sumario

1. Características generales del impuesto: controversias suscitadas
  2. Prohibición de otros gravámenes indirectos sobre la electricidad sin finalidad específica
  3. Impuestos sobre la producción de electricidad y el fomento de las energías renovables
  4. El IVPEE y el principio de libre competencia
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

## 1. Características generales del impuesto: controversias suscitadas

Como resulta de sobra conocido, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE, en lo sucesivo) se configura legalmente como un tributo directo y naturaleza real, que grava la actividad de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, sin establecer diferencia alguna por razón de las características de cada instalación de generación. Así se desprende de los artículos 1 y 4 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que crea este impuesto junto con el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica y los impuestos sobre la producción y almacenamiento en instalaciones centralizadas de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.

El preámbulo de la Ley 15/2012 señala que el IVPEE pretende gravar:

[...] la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas y comportan, por sí o como resultados de la propia existencia y desarrollo de tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro.

El régimen jurídico del impuesto no presenta grandes complicaciones, pues el hecho imponible está constituido, como hemos dicho, 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 la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (LSE); siendo los obligados tributarios, a título de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas, así como las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que realizan las actividades gravadas. La base imponible se calcula sobre el importe total que corresponda percibir al contribuyente por cada instalación en que se lleve a cabo la actividad gravada dentro del periodo impositivo que, con carácter general, se corresponde con el año natural. El tipo impositivo se fija en el 7 %. El devengo tiene lugar el 31 de diciembre, con la única excepción

del caso de cese en la actividad en el que el devengo se produce justamente en el momento del cese. Por último, el impuesto se gestiona mediante autoliquidación que se ha de presentar en noviembre, previéndose la realización de pagos fraccionados que se deben ingresar entre los días 1 y 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero. Estos pagos se calculan en función de la producción registrada desde el inicio del periodo impositivo, con deducción de los pagos previamente efectuados.

Nos encontramos ante un gravamen finalista, ya que su recaudación se afecta a la financiación de los costes del sistema eléctrico, que han estado especialmente lastrados durante los últimos años por el déficit de tarifa. Así, la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012 prevé:

En las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 13 de la Ley del Sector Eléctrico, un importe equivalente a la suma de los siguientes: a) La estimación de la recaudación anual 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.

Conviene recordar, por otra parte, que el Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, exoneró del pago del IVPEE a la electricidad producida e incorporada al sistema eléctrico durante seis meses. Concretamente, se eligieron los seis meses de mayor demanda y precios más altos en los mercados mayoristas de electricidad. Esta medida temporal exigió modificar el cálculo de la base imponible así como de los pagos fraccionados. El plazo de 6 meses coincide con el establecido en el artículo 1 del mismo real decreto, por el que se obliga al Gobierno para que apruebe una Estrategia Nacional de Lucha Contra la Pobreza Energética para el periodo 2019-2014; aprobación que tuvo lugar en la sesión del Consejo de Ministros de 5 de abril de 2019.

Dicha Estrategia se erige en un instrumento que habrá de permitir abordar el fenómeno de la pobreza energética desde una perspectiva integral y con visión de largo plazo, y a través de la que se realizará un diagnóstico y caracterización del problema, se diseñarán indicadores oficiales de medición, se establecerán objetivos de reducción de la pobreza energética en un horizonte a medio y largo plazo y se propondrán medidas concretas para la consecución de dichos objetivos, así como sus vías de financiación. A tal fin, se tendrán especialmente en cuenta en dicha Estrategia los umbrales de renta y la situación de vulnerabilidad de los colectivos afectados. La Estrategia contempla un diagnóstico de la situación, establece la primera definición oficial de pobreza energética y fija objetivos de reducciones porcentuales de la misma.

Así, se establecen cuatro indicadores de la situación de pobreza energética, sin perjuicio de que deben ser actualizados con carácter general: en particular, gasto desproporcionado

nado, hogares cuyo gasto energético absoluto es inferior a la mitad de la media nacional, incapacidad para mantener la vivienda a una temperatura adecuada y retraso en el pago de las facturas. En función de cuál sea el indicador que se utilice, entre 3,5 y 8 millones de personas se encontrarían en situación de pobreza energética en España. La estrategia prevé cuatro ejes de actuación y diecinueve acciones concretas. Entre ellas, destaca la creación de un nuevo bono social energético, la prohibición del corte de suministro en situaciones climatológicas extremas y la ampliación en cuatro meses del periodo previo a que la empresa suministradora corte el servicio por impago. En esos cuatro nuevos meses, el usuario recibirá un suministro mínimo vital.

Pues bien, a los efectos de este trabajo debe destacarse que es el propio legislador el que vincula claramente la suspensión temporal del IVPEE, justamente durante el periodo de mayor demanda de electricidad y precios más elevados en los mercados mayoristas, con la protección de aquellos sectores de la población más vulnerables que se ven en la práctica más afectados por la pobreza energética. Volveremos sobre ello.

Al margen de esta consideración, los impuestos a la generación de energía eléctrica –como es el caso del IVPEE– se integran, como un tipo o especie más, dentro de los gravámenes energéticos. Pues contamos en el panorama español y comparado con una cesta numerosa de impuestos sobre la energía, basada en múltiples criterios que se han acumulado en el tiempo con diferente jerarquía, y que ha dado lugar a una diversidad de nombres y fórmulas que requiere alguna clarificación (Gago Rodríguez, 2017, pp. 28 y ss.). En efecto, la utilización sucesiva –e indistinta, en ocasiones– de los términos impuestos ambientales, impuestos energético-ambientales e impuestos eléctricos hace conveniente un esfuerzo de delimitación conceptual. Los impuestos eléctricos gravan la producción –generación final en kilovatios/hora, por ejemplo, o productos energéticos utilizados–, la distribución o el consumo de energía eléctrica. Nos encontramos, por tanto, ante un tipo particular de impuesto energético. Y es que los impuestos energéticos gravan los productos energéticos –petróleo, gas, carbón, etc.– en las diferentes fases existentes desde la producción al consumo –extracción, generación, distribución, consumo– y con formas diversas –impuestos generales y específicos, impuestos sobre la energía producida y consumida, impuestos cuya recaudación se encuentra afectada o no, etc.– (Gago Rodríguez, 2017, pp. 28 y 29). Qué duda cabe de que el IVPEE es un impuesto sobre la generación de energía eléctrica dentro de esa categoría general de la fiscalidad energética.

Los impuestos energéticos, dentro de los que se encuentran los eléctricos como ya hemos dicho, pueden incorporar en su estructura el impacto ambiental causado por la actividad gravada y que se contiene en su presupuesto normativo o hecho imponible. Este sería el caso de cualquier impuesto sobre el consumo de productos energéticos (hidrocarburos, carbón, gas, etc.) que tuviera en cuenta el nivel de emisiones a la atmósfera. En este caso el impuesto podría calificarse de energético-ambiental. En este sentido, hay absoluta unanimidad en la doctrina en afirmar que el IVPEE no encaja, de ninguna de las maneras, dentro de la última categoría citada (Rozas Valdés, 2017, pp. 119 y ss.). Desde su

entrada en vigor el IVPEE ha estado rodeado de controversia fundamentalmente por este motivo, lo cual ha hecho tambalearse la justificación del impuesto. Solo de manera muy sucinta vamos a referirnos en este trabajo a los problemas constitucionales suscitados por el IVPEE, que han sido resueltos por el Tribunal Constitucional (TC) en sendas resoluciones: en concreto la Sentencia del TC (STC) 183/2014 (NCJ058888) y el Auto del mismo Tribunal (ATC) 69/2018 (NCJ063372).

En la primera de ellas el máximo intérprete de la Constitución no apreció una posible vulneración del principio de igualdad recogido en el artículo 14 de la Constitución, por el hecho de que el IVPEE no establezca diferencias entre los distintos productores de energía eléctrica, en particular, entre los que utilizan fuentes de energía renovables y los que no, afectando así a la propia viabilidad de tales fuentes renovables. En el fondo, se trataba de hacer valer una tacha de inconstitucionalidad por indiferenciación, cuando según la doctrina del TC el citado artículo 14 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. Entendía así la STC 183/2014 que la aplicación generalizada de este impuesto responde a una opción del legislador que, respetando los principios constitucionales, cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo. En suma, de acuerdo con esta sentencia, los motivos aducidos por los recurrentes no son sino expresión de una legítima crítica a los preceptos aprobados por las Cortes Generales que no puede ser atendida en el ámbito del recurso de inconstitucionalidad, pues la norma que se controvierte se enmarca en el margen de configuración del legislador, que tiene plena libertad para elegir entre distintas opciones posibles dentro de la Constitución.

Por su parte, en el ATC 69/2018 admitió la cuestión de inconstitucionalidad relativa a la posible doble imposición entre el IVPEE y el impuesto sobre actividades económicas (IAE). Para ello se basa el máximo intérprete de la Constitución en la STC 60/2013 (NFJ050497), en la que se declaraba lo siguiente:

[...] una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes (la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio, la circulación de bienes, la solicitud de servicios o actividades administrativas, el uso del dominio público, la afectación del medio ambiente, etc.), sin que ello suponga necesariamente una doble imposición, permitida o prohibida, por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad (FJ 4).

Recuerda el TC, a mayor abundamiento, que resulta extraordinariamente difícil para la Hacienda Pública de cualquier Estado moderno obtener toda la recaudación necesaria para sufragar las actividades públicas a través de una sola figura tributaria. En nuestro ordenamiento, por lo demás, solo está proscrita la doble imposición producida por tributos

autonómicos en relación con los estatales o locales, razón por la cual resulta incluso innecesario entrar a valorar el carácter extrafiscal del IVPEE y si dicho carácter prevalece o no sobre la finalidad recaudatoria. El resto de casos, entre ellos el que se plantea entre el IVPEE (estatal) y el IAE (local), deben enjuiciarse desde el canon de la capacidad de pago y la no confiscatoriedad.

Principio este último que tampoco entiende vulnerado el tribunal, ya que el mismo se erige como un límite que:

[...] obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, 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 (por todas, STC 150/1990, FJ 9 –NFJ004014–).

En el presente caso, añade el repetido ATC 69/2018, FJ 4:

[...] ni en el auto por el que se promueve la cuestión ni, lo que es más revelador, en el recurso de Iberdrola Generación, SAU, que da lugar a la misma se aporta dato o argumento alguno dirigido a fundamentar que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica tenga alcance confiscatorio, lo que nos conduce a descartar esta imputación.

Pero las controversias, que aquí interesan, también han alcanzado al derecho de la Unión Europea. Para ello conviene remontarse a los antecedentes. El Tribunal Supremo (TS), mediante dos Autos de 14 de junio de 2016<sup>1</sup>, planteó una cuestión de inconstitucionalidad frente al IVPEE. Dicha cuestión fue inadmitida por el TC<sup>2</sup> al entender que, existiendo igualmente dudas respecto de la compatibilidad del gravamen con el ordenamiento jurídico comunitario, debía esperarse a que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se pronunciase sobre el particular. Al año siguiente el TS, mediante Autos de 27 de junio y 10 de julio de 2017<sup>3</sup>, planteó diversas cuestiones prejudiciales ante el TJUE en relación con los impuestos sobre la producción y el almacenamiento de combustible nuclear gastado en las centrales nucleares con ocasión de la producción de energía eléctrica. No obstante, el mismo TS, a través de Auto de 10 de enero de 2018<sup>4</sup>, rechazó plantear cuestiones prejudiciales respecto del IVPEE a la vista de la Sentencia del TJUE (STJUE) de 20 de septiembre

<sup>1</sup> Recursos números 2554/2014 (NFJ063074) y 2955/2014 (NFJ063103).

<sup>2</sup> Mediante AATC 202/2016 y 204/2016.

<sup>3</sup> Recursos números 3240/2014 (NFJ067357) y 343/2015 (NFJ067362), respectivamente.

<sup>4</sup> Recurso número 2554/2014 (NFJ069035).

de 2017<sup>5</sup>, sobre el canon eólico de Castilla-La Mancha, planteando nuevamente la cuestión de inconstitucionalidad en relación con el IVPEE que, según hemos apuntado anteriormente, ha sido inadmitida por el controvertido ATC 69/2018.

Los dos autos que acabamos de citar –tanto el del TS como el del TC– contribuían a zanjar definitivamente las controversias (constitucionales y comunitarias) suscitadas en cuanto al IVPEE. Pero con fecha muy reciente el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (TSJCV), mediante Auto de 22 de febrero de 2019<sup>6</sup>, ha planteado diversas cuestiones prejudiciales frente al IVPEE ante las dudas que le suscita la compatibilidad de esta figura con el ordenamiento comunitario. Es de resaltar la llamada de atención que realiza el TSJCV al TS, al destacar que este último «no motivó su convicción ni aportó las razones para su decisión» de no acudir a Luxemburgo.

Nos limitaremos ahora, para cerrar este epígrafe, a enumerar las cuestiones prejudiciales presentadas por el TSJCV en el referido auto: en primer lugar, se albergan serias dudas respecto al carácter directo del impuesto y su finalidad extrafiscal, lo que podría acarrear una vulneración del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE que armoniza los impuestos especiales; en segundo lugar, entiende el tribunal que se puede estar discriminando la producción de energía eléctrica obtenida a partir de fuentes renovables, con la consiguiente vulneración de la Directiva 2009/28/CE, relativa al fomento del uso de este tipo de energía; en tercer lugar, el principio de libre competencia y determinados preceptos de la Directiva 2009/72/CE de normas comunes para el mercado interior de la electricidad se podrían oponer al IVPEE, por considerar que discrimina positivamente 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.

Seguidamente nos proponemos profundizar en el análisis de cada una de estas cuestiones.

## 2. Prohibición de otros gravámenes indirectos sobre la electricidad sin finalidad específica

El artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, dispone que:

Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales *otros gravámenes indirectos con fines específicos*, a condición de que

<sup>5</sup> Asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16 (NFJ067815).

<sup>6</sup> Recurso número 1491/2017 (NFJ072812).

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 (la cursiva es mía).

No es necesario recordar en este lugar que en su momento la Comisión envió un dictamen motivado a las autoridades españolas advirtiéndole que el entonces vigente impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH) –conocido como «céntimo sanitario»– no cumplía con los requisitos contenidos en el transcrito artículo 1.2, a saber: tener una finalidad específica y cumplir la normativa atinente a la determinación de la base imponible, cálculo de la cuota, devengo y control administrativo. Ello explica que la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y la Ley 2/2012, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 2012, modificaran la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, al objeto de derogar el citado impuesto, con efectos de 1 de enero de 2013, quedando absorbido por el tradicional impuesto sobre hidrocarburos que a partir de ese momento tuvo un tipo de gravamen estatal y otro autonómico. Más tarde, la STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*<sup>7</sup>, ratificó, tras las correspondientes cuestiones prejudiciales presentadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que el IVMDH carecía de finalidad específica y, en consecuencia, contradecía la directiva armonizadora de los impuestos especiales.

Llega el momento, por tanto, de cuestionarse si el IVPEE, pese a la calificación hecha por el legislador de impuesto directo, es en realidad un impuesto indirecto que, además, aun cuando se califique asimismo de ambiental, no tiene esa finalidad específica de ordenación ni ninguna otra más allá de allegar recursos para enjugar el déficit tarifario. Según reza la primera cuestión prejudicial planteada por el TSJCV, el TJUE habrá de pronunciarse sobre:

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 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 este ordenamiento jurídico y en función de las características objetivas del gravamen.

Por de pronto, ha de resaltarse que, como bien hace notar el Auto del TSJCV, la calificación del gravamen como directo o indirecto no puede hacerse depender del derecho doméstico. Con otras palabras, juega un papel poco relevante a estos efectos la clásica

<sup>7</sup> Asunto C-82/12 (NFJ053503).

distinción, nacida en la teoría de la Hacienda Pública, entre impuestos directos que recaen sobre manifestaciones de capacidad económica basadas en la obtención de renta o la titularidad de un patrimonio e impuestos indirectos que gravan la riqueza por razón del consumo o la circulación de bienes. De ahí se desprende que la norma nacional se interpretará de acuerdo con el ordenamiento comunitario, lo que constituye una lógica consecuencia del principio de primacía del derecho de la Unión Europea. El IVPEE está sometiendo a imposición un producto armonizado, como es la electricidad, y aunque es cierto que el legislador afirma que se grava la actividad económica de generación y no el consumo de energía eléctrica, no estando prevista tampoco la repercusión, de donde se derivaría la supuesta naturaleza directa del gravamen, es precisa una interpretación conjunta y sistemática del régimen jurídico del IVPEE para corroborar la aseveración del legislador y, en consecuencia, la inaplicación de la Directiva 2008/118/CE cuyo artículo 1.2 podría haberse infringido.

En efecto, la interpretación conforme al derecho de la Unión en ocasiones esconde un conflicto de normas aplicables, que ha de solucionarse siempre de acuerdo con el principio de primacía del derecho europeo. Así, la STJUE de 26 de febrero de 2013<sup>8</sup> declara –en línea continuista con una doctrina muy consolidada–:

[...] en virtud del principio de primacía del derecho de la Unión, que es una característica esencial del ordenamiento jurídico de la Unión, la invocación por un Estado miembro de las disposiciones del derecho nacional, aun si son de rango constitucional, no puede afectar a la eficacia del derecho de la Unión en el territorio de ese Estado.

Esta aseveración implica que, en caso de contradicción o conflicto entre la normativa nacional y la comunitaria, la primera debe interpretarse de conformidad con la segunda, siempre que ello fuera posible y, de no serlo, dejar inaplicada la normativa nacional en favor de la aplicación de la europea; todo ello siempre que la contradicción sea evidente, ya que, si no lo es, la cuestión debe someterse, mediante cuestión prejudicial, al TJUE.

Por consiguiente, según bien apunta el Auto del TSJCV, la naturaleza de un tributo como directo o indirecto se dilucida en el marco del derecho comunitario, por tratarse de un concepto autónomo de este ordenamiento. Así se desprende de la jurisprudencia del TJUE<sup>9</sup> que prescinde por completo de las denominaciones atribuidas por el legislador estatal a la exacción concreta, para centrarse en las categorías propias del ordenamiento comunitario que han de aplicarse al régimen jurídico objetivo del tributo nacional de que

<sup>8</sup> Asunto C-399/11.

<sup>9</sup> SSTJUE de 4 de junio de 2015, asunto C-5/14, apartados 64 y 65 (NFJ066029); 28 de noviembre de 2017, asunto C-514/16, apartado 31 (NCJ062817), y de 30 de mayo de 2018, asunto C-390/17, apartado 17.

se trate. En este sentido, la STJUE de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe*<sup>10</sup>, referida al impuesto alemán sobre combustible nuclear, declaró que debería existir «una relación directa e indisoluble entre el uso de combustible nuclear y el consumo de electricidad producido por el reactor de una central nuclear». Se estimaba igualmente que el impuesto alemán controvertido no podía considerarse calculado directa ni indirectamente sobre la cantidad de electricidad en el momento de puesta al consumo de este producto, en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad (apartado 65).

Además, para el TJUE resulta muy relevante que el impuesto no se perciba directamente del consumidor del producto gravado. En el caso concreto el impuesto alemán se percibe del productor de la energía nucleoelectrónica. Reconoce el TJUE que cabe atribuir una parte de razón como al abogado general, que en el punto 61 de sus conclusiones afirma que 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 del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para dicho productor. Pero más relevante es para el TJUE el hecho de que, del análisis realizado por el tribunal remitente, se desprende que el impuesto:

[...] no puede repercutirse íntegramente al consumidor final de electricidad debido a la naturaleza particular de este producto, que no permite determinar el origen de una cantidad dada del mismo, y al mecanismo de formación del precio de la electricidad vigente en Alemania, caracterizado porque este precio es, en esencia, un precio único que resulta de las negociaciones en la Bolsa eléctrica (apartado 64).

Téngase en cuenta que en la trascendental STJUE de 10 de junio de 1999, *Braathens*<sup>11</sup>, que marca la línea jurisprudencial sobre la problemática que nos ocupa, al enjuiciar un impuesto sueco de carácter medioambiental que gravaba la navegación aérea comercial, más específicamente el consumo de carburante por razón de las emisiones producidas, se declaró que:

[...] según el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 92/12<sup>12</sup>, esta comprende los productos objeto de impuestos especiales y de otros impuestos indirectos que gravan, aun indirectamente, el consumo de dichos productos. Además, como han

<sup>10</sup> Asunto C-5/14 (NFJ066029).

<sup>11</sup> Asunto C-346/97 (NFJ007846).

<sup>12</sup> Cuyo tenor literal coincidía con el vigente artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE.

señalado acertadamente Braathens y la Comisión, existe una relación directa e indisoluble entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes comprendidas en la Ley de 1988 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 (apartado 23).

Los sujetos pasivos del impuesto sueco –conviene recordar– eran las compañías aéreas de navegación comercial; compañías que acabarían trasladando económicamente la carga del tributo a sus clientes.

Pues bien, el TSJCV, a los efectos de justificar las dudas que le suscita el IVPEE desde la perspectiva del ordenamiento comunitario, invoca certeramente el reciente Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre –anteriormente citado–, por el que se estableció la exención transitoria en la aplicación del IVPEE, de forma que se exonera de su pago durante seis meses a los productores de energía incorporados al sistema eléctrico. No es casual que esta medida se adoptara, precisamente, en un mes en el que el precio de la electricidad había alcanzado sus máximos anuales, con la no escondida intención de reducir la factura eléctrica a los consumidores. Ello explica, sin duda, las referencias contenidas en el real decreto-ley a la lucha contra la pobreza energética. A partir de ahí el TSJCV adelanta en cierto modo la respuesta que habría de dar el TJUE a la cuestión prejudicial planteada, al señalar que:

[...] La anterior información da una inicial causa para mantener la tesis de que nos encontramos no ante un impuesto directo, sino ante un impuesto indirecto, lo que conllevaría, en su caso, necesariamente a su anulación por incompatibilidad con la normativa europea sobre impuestos especiales, que prohíbe que el legislador nacional grave un producto ya gravado por un impuesto especial salvo que se justifique que dicho tributo obedece a fines específicos, esto es, que tiene carácter finalista.

Si proyectamos esta jurisprudencia citada al IVPEE, surgen serias dudas sobre su compatibilidad con el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, toda vez que este tributo, si bien designa como contribuyentes a los productores y tiene la naturaleza de directo, selecciona como objeto imponible directamente el producto armonizado «electricidad» y no un elemento auxiliar o resultante de tal producción como es el combustible nuclear, lo que haría ciertamente difícil negar la existencia de una *relación directa e indisoluble* entre dicho elemento y el consumo de electricidad. 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 –aunque sea vía precios y no

a través de la repercusión formal y en factura de las cuotas– el coste representado por el IVPEE a través de los mecanismos previstos en el complejo mercado de producción de energía eléctrica, en el que tienen lugar las transacciones comerciales de compra y venta de energía y otros servicios relacionados con el suministro<sup>13</sup>. Vista la cuestión desde este prisma, podría pensarse que sí existe una relación directa, inmediata e indisoluble entre el producto energético gravado –la electricidad cuya generación constituye el hecho imponible del impuesto– y su consumo<sup>14</sup>.

Pues lo relevante, como se señala en el auto de planteamiento de la cuestión prejudicial, es si las cuotas, en este caso del IVPEE, acaban siendo soportadas por el consumidor final. Y para que esto suceda no es necesario que la repercusión se produzca formalmente a través de 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. El elemento decisivo está constituido por la relación directa e indisoluble entre el hecho imponible del tributo en cuestión y el consumo del producto cuyo gravamen se encuentra armonizado. En el asunto *Braathens* sí se apreció esa relación, al gravarse el consumo de carburante por las compañías aéreas, por mucho que la base imponible tomara como referencia las emisiones contaminantes; mientras que en el asunto *Kernkraftwerke Lippe* se consideró que tal relación no existía, habida cuenta la dificultad de determinar la carga tributaria vinculada al consumo de electricidad con el uso de combustible nuclear.

En este sentido, para determinar si nos encontramos ante un impuesto directo o indirecto es irrelevante, a la vista de la jurisprudencia del TJUE acerca del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, que el IVPEE no tenga en cuenta las circunstancias subjetivas del contribuyente, ni cuál es en concreto la fuente de energía que se utiliza ni la intensidad de

---

<sup>13</sup> Que la repercusión sobre el consumidor finalmente acaba produciéndose se reconoce por el legislador en la regulación de los llamados «suplementos territoriales», que se incluyen en la factura eléctrica en el caso de la existencia de tributos autonómicos que graven las actividades o instalaciones destinadas al suministro. En efecto, el artículo 16.4 de la LSE dispone que:

En caso de que las actividades o instalaciones destinadas al suministro eléctrico fueran gravadas, directa o indirectamente, con tributos propios de las comunidades autónomas o recargos sobre tributos estatales, en el peaje de acceso o cargo que corresponda podrá incluirse un suplemento territorial que cubrirá la totalidad del sobrecoste provocado por ese tributo o recargo y que deberá ser abonado por los consumidores ubicados en el ámbito territorial de la respectiva comunidad autónoma.

En ese mismo precepto también se prevén suplementos para el caso de determinados tributos locales. A través de la orden ministerial se determinan los concretos tributos y recargos que serán considerados a efectos de la aplicación de los citados suplementos territoriales, así como los mecanismos necesarios para la gestión y liquidación de tales suplementos. La finalidad de estos suplementos territoriales es impedir, por razones de equidad, que todos los consumidores soporten el sobrecoste generado por los citados tributos autonómicos.

<sup>14</sup> En este sentido, nos pronunciamos en Ortiz Calle (2016, p. 130).

uso de las redes de transporte y distribución. Como tampoco debería tener ninguna incidencia el dato de que el impuesto se configure como un gravamen sobre la cifra *bruta* de negocio de las empresas generadoras, ya que no se admite la deducción de ningún gasto para el cálculo de la base imponible. Lo mismo podemos decir en cuanto al tipo de gravamen, proporcional y fijo del 7 %, característica típica de los impuestos indirectos; si bien es cierto que 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. Llamamos la atención sobre todas estas notas porque el auto del TSJCV las resalta para fundamentar la naturaleza indirecta del IVPEE; lo cual a mi juicio no procede 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. Por ese mismo motivo, 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; por cuanto, frente a lo que sostiene el auto del TSJCV este dato no evidencia que estemos ante un impuesto indirecto, precisamente porque se trata de una decisión adoptada por el legislador nacional que forma parte de la potestad de autoorganización que corresponde a cada Estado.

En consecuencia, el único parámetro de decisión junto a la posible existencia de una «finalidad específica», en la línea que apunta la STJUE de 4 de junio de 2015<sup>15</sup>, se concreta en averiguar si el impuesto nacional se calcula en función de datos relativos al consumo del producto armonizado (carburante, electricidad, etc.). A la vista de estas consideraciones, en ese supuesto concreto no se apreció que existiera:

[...] una relación directa e indisociable, en el sentido de la sentencia Braathens (C346/97), entre el uso de combustible nuclear y el consumo de la electricidad producida por el reactor de una central nuclear. Este impuesto tampoco puede considerarse calculado directa o indirectamente sobre la cantidad de electricidad en el momento de la puesta al consumo de ese producto, en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 2003/96 (apartado 65).

El auto del TSJCV marca, en este sentido, las diferencias entre el IVPEE y el canon eólico de Castilla-La Mancha que fue objeto de enjuiciamiento, también desde la perspectiva del cumplimiento del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE por la STJUE de 20 de septiembre de 2017<sup>16</sup>. Pues, según recuerda el auto, en esta sentencia se dice que «dicho canon no

<sup>15</sup> Asunto C-5/14, apartado 61 (NFJ066029).

<sup>16</sup> Asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, *Elecdedy Carcelén SA y otros contra Comunidad Castilla-La Mancha* (NFJ067815).

constituye un impuesto que grava el consumo de productos energéticos o de electricidad, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta directiva».

Pero en el caso del IVPEE, aunque es cierto que la sentencia *Kernkraftweke Lippe* admite<sup>17</sup> que los Estados perciban simultáneamente impuestos sobre el consumo y la generación de energía eléctrica, como bien apunta el auto, a pesar de que no se cuenta con un mecanismo formal de repercusión:

[...] lo cierto es que la aplicación del IVPEE ha encarecido el componente del precio de la energía de la factura eléctrica para todos los consumidores finales, como ha reconocido la ministra en sus declaraciones. El precio que paga el consumidor por el consumo de energía eléctrica se calcula por medio de subastas entre empresas suministradoras, 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 si no fuera suficiente, en el auto se dice con razón que el régimen retributivo de las instalaciones de producción de electricidad mediante fuentes renovables –en especial, la Orden IET/1045/2014, de 16 de junio–, por la que se aprueban las fórmulas de retribución de dichas instalaciones, incluye explícitamente el IVPEE dentro de los costes de explotación que hemos de retribuir los consumidores<sup>18</sup>.

A partir de estas premisas, la conclusión no puede ser otra que el IVPEE, pese a su denominación legal, tiene la naturaleza de un impuesto indirecto sobre el consumo de electricidad<sup>19</sup>, por lo que entra en contradicción con el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE

<sup>17</sup> Asunto C-5/14, apartado 51 (NFJ066029).

<sup>18</sup> Y, por cierto, que parecidas consideraciones se podrían haber realizado respecto del canon eólico castellano-manchego, enjuiciado por la ya citada STJUE de 20 de septiembre de 2017, pues el artículo 16.4 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, establece:

En caso de que las actividades o instalaciones destinadas al suministro eléctrico fueran gravadas, directa o indirectamente, con tributos propios de las comunidades autónomas o recargos sobre tributos estatales, en el peaje de acceso o cargo que corresponda podrá incluirse un suplemento territorial que cubrirá la totalidad del sobrecoste provocado por ese tributo o recargo y que deberá ser abonado por los consumidores ubicados en el ámbito territorial de la respectiva comunidad autónoma.

<sup>19</sup> Resulta, en este sentido, muy significativo que se excluya expresamente de gravamen la energía producida para consumos auxiliares y las pérdidas hasta el punto de conexión a la red. Así el artículo 4.2 de la Ley 15/2012, al delimitar los contornos del hecho imponible del IVPEE, dispone:

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.

en la medida en que, además, carece de cualquier «finalidad específica» más allá de la puramente fiscal de allegar recursos con los que aliviar el déficit tarifario.

En efecto, la finalidad verde autoproclamada no resiste el análisis del régimen jurídico del tributo, que no contiene ningún estímulo (positivo ni negativo) para reducir el impacto ambiental de la actividad económica de generación de electricidad. Todas las fuentes energéticas reciben el mismo tratamiento fiscal con independencia de la huella ambiental que dejan. Es pertinente acudir a la doctrina sentada en la STJUE de 27 de febrero de 2014, *Jordi Besora*<sup>20</sup>, relativa al IVMDH. Porque si los productos sometidos a impuestos especiales armonizados (entre otros, la electricidad) solo podrán estar gravados por otros impuestos indirectos que persigan una «finalidad específica», es decir, que no tengan un objetivo principalmente fiscal<sup>21</sup>, está claro que esa finalidad específica es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario<sup>22</sup>.

En relación con el dato de que la recaudación obtenida por el IVPEE se afecte a la financiación del déficit tarifario, se debe recordar que la sentencia *Jordi Besora* declara lo siguiente:

[...] ya que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un impuesto como el IVMDH tenga finalidad presupuestaria<sup>23</sup> no basta, por sí mismo, a menos que se prive de todo contenido al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, para excluir que pueda considerarse que dicho impuesto tiene también una finalidad específica, en el sentido de esta disposición (apartado 27)<sup>24</sup>.

<sup>20</sup> Asunto C-82/12 (NFJ053503).

<sup>21</sup> Sin perder de vista, junto a ello, que tales impuestos tienen que respetar las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales y el IVA para la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto

<sup>22</sup> La sentencia *Jordi Besora* reproduce la jurisprudencia marcada por las SSTJUE de 24 de febrero de 2000, *Comisión/Francia*, asunto C-434/97, apartado 19 (NFJ008831); 9 de marzo de 2000, *EKW y Wein & CO*, asunto C-437/97, apartado 31 (NFJ008916); 10 de marzo de 2005, *Hermann*, asunto C-491/03, apartado 16 (NFJ020054); 5 de marzo de 2015, *Tallina Etevõtlusamet*, asunto C-553/13, apartados 36 y 37 (NFJ057463); 20 de septiembre de 2017, *Elecdey Carcelén SA y otros contra Comunidad Castilla-La Mancha*, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, apartados 30 a 36 (NFJ067815); y 25 de julio de 2018, *Messer France SAS*, asunto C-103/17, apartados 36 a 38 (NFJ072810).

<sup>23</sup> Recuérdese que el IVMDH se afectaba a la financiación de la sanidad y de ahí que se le conociera como «céntimo sanitario».

<sup>24</sup> Ya en este sentido se pronunció el TJUE en su sentencia *EKW y Wein & CO*, asunto C-437/97, apartado 33 (NFJ008916).

Ahora bien:

[...] tal afectación, que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, 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, lo que privaría al impuesto indirecto armonizado por esta directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 3, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta» (apartado 29).

Sin embargo, la sentencia no excluye radicalmente que la afectación de los recursos pueda ser, por sí sola, un factor que cumpla el requisito relativo a la «finalidad específica». Así lo advierte el abogado general, en los puntos 26 y 27 de sus conclusiones que hace suyas la sentencia que comentamos en su apartado 28<sup>25</sup>. El dato presupuestario, por tanto, no es jurídicamente irrelevante a estos efectos. El problema del IVPEE es que la afectación tiene lugar en unos términos tan genéricos como es garantizar la sostenibilidad financiera del sistema eléctrico, que la exigencia no puede entenderse satisfecha. En este sentido, la Ley 15/2012 pretende atribuir al IVPEE cierto carácter *retributivo* al aludir en su preámbulo a las importantes inversiones que originan las instalaciones constituidas por las «redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro». Pero es lo cierto que entre los costes del sistema eléctrico, a cuya financiación se afecta la recaudación obtenida por el IVPEE, se encuentran otras muchas partidas o conceptos distintos de las inversiones en redes de transporte y distribución<sup>26</sup>.

Y conviene recordar que el IVMDH no habría sido declarado contrario al derecho comunitario si se hubiese tratado de un impuesto de naturaleza extrafiscal. Porque, una vez aclarado que a la vista de la doctrina *Jordi Besora* la afectación genérica no constituye una «finalidad específica» en el sentido querido por la Directiva 2008/118/UE, sí la habría constituido en el caso de que el IVMDH hubiera sido concebido:

<sup>25</sup> Y así lo tenía ya declarado el TJUE en su sentencia *EKW y Wein & CO*, asunto C-437/97, apartado 35 (NFJ008916).

<sup>26</sup> Como son, de acuerdo con el artículo 13.3 de la LSE, entre otros, el régimen retributivo específico de las energías renovables, la compensación asociada a la moratoria nuclear o las anualidades correspondientes al propio déficit de tarifa.

[...] por lo que respecta a su estructura, en particular al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente (apartado 32).

Difícilmente cabe atribuir naturaleza ambiental, como *finalidad* específica, al IVPEE, por cuanto dicha finalidad extrafiscal (ecológica) debería reflejarse, según se dice en la misma sentencia, en la estructura del presupuesto de hecho, en particular en el régimen de exenciones y sobre todo en la base imponible u otros elementos de cuantificación como pueden ser bonificaciones, beneficios fiscales o cualquier otra técnica desgravatoria que module la carga tributaria por razón de la mayor o menor protección del entorno natural por los sujetos directa o indirectamente afectados por la exacción. El impuesto ambiental lo es precisamente por sus efectos, es decir, por los incentivos que produce y el IVPEE es puramente recaudatorio, pues su régimen jurídico no establece ningún estímulo o incentivo para la protección ambiental y otorga el mismo tratamiento a todas las fuentes de energía utilizadas para la generación eléctrica. En este sentido se manifiesta igualmente el auto del TSJCV<sup>27</sup>.

En cualquier caso, habrá que esperar al pronunciamiento del TJUE y no es tarea sencilla prefigurar el sentido de la sentencia que habrá de recaer si atendemos a algunos fallos recientes como el ventilado en el asunto *IRCSS –Fondazione Santa Lucia*<sup>28</sup>, donde se califican como impuestos indirectos todos los importes exigidos, repercutidos en factura, y que retribuyen los costes generales del sistema eléctrico, en el sentido del artículo 4.2 de la Directiva 2003/96/CE, a los efectos de determinar el nivel mínimo de imposición que fija esta norma de armonización. Es cierto que la recaudación del IVPEE se afecta a la financiación de los citados costes, pero no es menos verdad que no se repercute en factura –y de hecho el impuesto se califica legalmente como directo–, así como tampoco se percibe directamente del consumidor aunque este puede ser quien en última instancia lo soporte; del mismo modo que el IVPEE no se calcula sobre la cantidad de electricidad en el momento de su puesta al consumo. Por lo demás, si esa naturaleza retributiva, consistente en la cobertura de los costes del sistema eléctrico, puede constituir una «finalidad específica» es una cuestión que se deja abierta en la sentencia citada al indicar que «Corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico cumplen estos requisitos [del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE]» (apartado 43).

<sup>27</sup> Llegando exactamente a las mismas conclusiones, respecto al carácter puramente fiscal del IVPEE, alcanzadas por el TS en sus Autos de 14 de junio de 2016 (rec. núm. 2554/2014 –NFJ063074–) y de 19 de enero de 2018 (rec. núm. 5288/2017 –NFJ069826–).

<sup>28</sup> STJUE de 18 de enero de 2017, *IRCCS-Fondazione Santa Lucia*, asunto C-189/15 (NFJ065173).

No obstante, en la más reciente STJUE de 25 de julio de 2018<sup>29</sup>, que enjuicia la normativa francesa relativa a una contribución coactiva al servicio público de electricidad, se considera que la afectación de la recaudación solo puede dotar de «finalidad específica» a la exacción cuando se persigue reducir los costes medioambientales ligados específicamente al consumo de electricidad. Pero no existe «finalidad específica» cuando se trata de financiar costes vinculados a la promoción de la cohesión social –reduciendo el precio de la electricidad a familias en situación precaria– o territorial (estableciendo compensaciones tarifarias para el suministro en zonas extraperiféricas) o bien los gastos inherentes a las funciones administrativas del operador del mercado u otros organismos del sistema (apartados 38 a 45).

### **3. Impuestos sobre la producción de electricidad y el fomento de las energías renovables**

Ya hemos señalado que el IVPEE no puede calificarse desde ningún punto de vista como tributo medioambiental. Su finalidad es exclusivamente recaudatoria, al configurarse como instrumento fiscal para hacer frente al grave problema del déficit tarifario. En este sentido, el tratamiento fiscal uniforme de todas las fuentes energéticas, sean renovables o tradicionales, podría –a juicio del auto del TSJCV– vulnerar determinados preceptos de la Directiva 2009/28/CE relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables. Dentro de esta categoría, la directiva incluye la energía eólica, la solar, la aerotérmica, la geotérmica, la hidrotérmica y oceánica, la hidráulica, la biomasa, los gases de vertedero, los gases de plantas de depuración y el biogás.

Esta directiva, según es sabido, fija un marco común para la promoción de energías limpias, estableciendo objetivos estatales obligatorios en relación con la cuota de este tipo de energías en el consumo final bruto de todas ellas. A este fin se ha previsto en la directiva un llamado «sistema de apoyo» que abarca cualquier instrumento, sistema o mecanismo aplicado por un Estado miembro que promueva el uso de energía procedente de fuentes renovables. Para ello es posible rebajar el coste de esta energía, aumentando su precio de venta o el volumen de energía renovable adquirida, mediante una obligación de utilizar energías renovables o mediante otras medidas. Ello incluye, sin limitarse a cualquier otro instrumento, las ayudas a la inversión, las exenciones o desgravaciones fiscales, las devoluciones de impuestos, los sistemas de apoyo a la obligación de utilizar energías renovables incluidos los que emplean los «certificados verdes» y los sistemas de apoyo directo a los precios, incluidas las tarifas reguladas y las primas.

Pues bien, en su auto el TSJCV reconoce que, aun cuando la directiva establece determinados objetivos a los Estados miembros en cuanto a la participación relativa de las

---

<sup>29</sup> Asunto C-103/17 (NFJ072810).

fuentes renovables, se deja a la apreciación de los Estados miembros la elección de los medios más adecuados para alcanzarlos, pues el legislador comunitario se contenta con regular un marco común para la promoción de aquellas. Pese a que este sea el planteamiento de la directiva, que en ningún momento se propone orientar –y mucho menos armonizar– el tratamiento fiscal de las energías renovables, en el auto del TSJCV se afirma lo siguiente:

[...] 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 normativa comunitaria.

El Auto de 22 de febrero de 2019 que comentamos, con el propósito de reforzar una posible contravención de la Directiva 2009/28/CE, invoca el principio «quien contamina paga» contenido en el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), junto a otros principios básicos como son el de igualdad y no discriminación contenidos, respectivamente, en los artículos 20 y 21 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales. Estos dos últimos principios, no obstante, conectan más claramente con la cuarta cuestión prejudicial planteada en el auto, que analizaremos en el siguiente epígrafe, referida a la sedicente incompatibilidad del IVPEE con la Directiva 2009/72/CE que garantiza un mercado de electricidad competitivo y no discriminatorio. Mercado basado en la libre competencia que, según advierte el auto del TSJCV, no puede verse alterado «más que por motivos económicos de interés general, incluida la protección del medio ambiente»; siendo lo cierto para el TSJCV que el IVPEE no tiene finalidad ambiental, en la medida en que únicamente procura allegar recursos adicionales al sistema financiero eléctrico y por esta vía reducir el déficit de tarifa, sin considerar los mayores costes de producción que soportan las instalaciones de energías renovables.

Pues bien, el auto arranca, a mi juicio, de un planteamiento equivocado respecto de la verdadera finalidad de la Directiva 2009/28/CE. En este sentido y recientemente, la STJUE de 20 de septiembre de 2017, sobre el canon eólico de Castilla-La Mancha<sup>30</sup>, ha señalado que ninguno de los preceptos de la citada directiva impide que los Estados miembros graven las instalaciones productoras de energías renovables. Es cierto que su artículo 3 habilita a la autoridad estatal a establecer «sistemas de apoyo» a tales energías, mediante los instrumentos mencionados, lo que no excluiría desde luego el establecimiento de desgravaciones y beneficios fiscales. Pero no es menos verdad –como subraya el Tribunal de Luxemburgo– que se trata de una «habilitación» y no de un «deber» de los Estados de configurar un régimen fiscal favorable; no constituyendo un dato menor que el artículo 3 utilice el término «podrán» al contemplar esta posibilidad.

<sup>30</sup> Asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16 (NFJ067815).

En conclusión:

[...] Los Estados 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. Así pues, los Estados miembros disponen de un margen de apreciación respecto a las medidas que consideren adecuadas para alcanzar los objetivos globales nacionales obligatorios fijados en el artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 2009/28, en relación con el Anexo I de esta (apartados 31 y 32 de la última STJUE citada).

Porque conviene insistir en que no nos encontramos ante una directiva de armonización fiscal; más bien se trata de fijar objetivos obligatorios a los Estados en la utilización de fuentes renovables en el conjunto global de consumo de electricidad; para lo cual la principal meta –junto a la consecución de una economía que coadyuve a la lucha contra el cambio climático y favorecer la innovación de la economía en el ámbito de la Unión Europea– es proporcionar seguridad a los inversores y promover el desarrollo permanente de tecnologías que produzcan energía a partir de todas las fuentes de energía renovables.

Pues el nivel de armonización fiscal de la imposición energético-ambiental tiene unos límites muy claros, guste o no. Por un lado, la Directiva 2008/118/CE configura un régimen general para la tributación indirecta de los productos energéticos y la electricidad, en lo tocante a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control transfronterizo del impuesto; y, por otra, la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad, fija un nivel mínimo de imposición sobre tales productos en orden a la consecución del mercado interior, si bien habilita a los Estados para que puedan introducir, *con carácter facultativo*, incentivos o beneficios fiscales a favor de las energías renovables.

Ya la abogada general en sus conclusiones (apartados 32 a 34) a la STJUE, anteriormente citada, sobre el canon eólico castellano-manchego indicó que era dudoso que pudiera probarse que un impuesto concreto de una comunidad autónoma impidiera que el Estado miembro, en su conjunto, alcanzara los objetivos mencionados, pues «normalmente recaerán otros impuestos y existirán además otros factores de tipo económico o técnico que obstaculizarán un uso más intenso de las energías renovables». La abogada general subraya que, a diferencia de otros Estados como Francia o Países Bajos, no es previsible que España infrinja 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. Parece desprenderse de estas consideraciones de la abogada general que la carga de la prueba de que el tributo constituye un obstáculo grave para la consecución de los objetivos nacionales obligatorios ha de ser soportada por el órgano jurisdiccional nacional que plantea la cuestión prejudicial.

Si proyectamos esta jurisprudencia al IVPEE, podríamos deducir sin dificultades que el tratamiento fiscal uniforme que dispensa esta exacción a todas las instalaciones productoras de electricidad no se opone a una directiva que, en última instancia, se propone ofrecer una definición común de energía renovable para poder exigir a los Estados miembros el cumplimiento de determinados objetivos de participación relativa de las fuentes de energía limpias en el *mix* energético global. Es cierto que el régimen jurídico del IVPEE no toma en consideración los costes mayores de producción que soportan las energías renovables en comparación con las fuentes contaminantes; pero esta circunstancia era todavía más evidente en el caso del canon eólico de Castilla-La Mancha, que recaía y sigue recayendo exclusivamente sobre productores de energía renovable, sin que el TJUE concediera a esta circunstancia relevancia alguna para orientar el sentido del fallo; máxime cuando parece que no debe ser el TJUE el que pruebe que el gravamen impide el cumplimiento de los objetivos marcados por la Directiva 2009/28/CE sino el órgano jurisdiccional nacional o las partes interesadas en el procedimiento.

Curiosamente sin citarlo de manera expresa, el auto da prácticamente por vulnerado el artículo 13 de la Directiva 2009/28/CE. En efecto, en el apartado 24 del repetido auto se alude a un principio inspirador de esta directiva que resultaría infringido por el IVPEE; tal principio se concretaría en que el desarrollo de la producción de electricidad a partir de fuentes energéticas limpias no puede verse perjudicado como consecuencia de la exigencia de «tasas no proporcionales». El mencionado artículo 13.1 establece que:

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.

Concretamente la letra e) de ese precepto dispone que «las tasas administrativas pagadas por los consumidores, los planificadores, los arquitectos, los constructores y los instaladores y proveedores de equipos y sistemas sean transparentes y proporcionales a los costes».

Ha de destacarse que la norma transcrita alude a «tasas» y el IVPEE es un impuesto que aparece completamente desvinculado de los procedimientos administrativos de autorización, certificación y concesión de licencias a que se refiere el artículo 13.1. Por consiguiente, el IVPEE carece de la naturaleza retributiva que caracteriza a las tasas cuyo régimen jurídico está presidido por el principio de equivalencia. De ahí que dicho precepto asocie la proporcionalidad del tributo a los «costes» inherentes a todos esos procedimientos. La razón de ser del IVPEE es, como ya hemos repetido, puramente fiscal o contributiva, de suerte que el legislador a través de esta exacción pretende exclusivamente enjugar el abultado déficit tarifario. Es cierto que alguna doctrina ha contemplado el artículo 13.1 e) como un límite

sobre la potestad tributaria de los Estados miembros, invocando analógicamente la jurisprudencia comunitaria relativa a la llamada «Directiva Autorización» 2002/20/CE en el sector de las telecomunicaciones<sup>31</sup>.

Con todo, coincidiendo con los argumentos de una relevante doctrina (Moreno González, 2019, pp. 340 y ss.)<sup>32</sup>, la citada STJUE de 20 de septiembre de 2017, sobre el canon eólico de Castilla-La Mancha, ha rechazado tajantemente una interpretación extensiva del artículo 13.1 e) de la Directiva 2009/28/CE; razón por la cual causa perplejidad que el auto del TSJCV intente ahora hacer valer este argumento. En línea con las conclusiones de la abogada general Kokott<sup>33</sup>, aquel artículo únicamente pretende limitar la repercusión en los usuarios afectados de los costes relativos a las prestaciones de servicios efectuadas en el marco de los procedimientos administrativos de autorización, certificación y concesión de licencias. De ese artículo 13 no cabe extraer, ni mucho menos, una prohibición de que los Estados miembros creen tributos que afecten a las empresas propietarias de instalaciones de producción de energía renovable.

Pero es que la abogada general, dando un paso más allá, cierra el paso a una eventual aplicación extensiva de la jurisprudencia comunitaria en torno a la «Directiva Autorización» 2002/20/CE sobre comunicaciones electrónicas. Pues esta última se plantea un objetivo mucho más ambicioso que la Directiva 2008/29/CE como es la liberalización del sector de las telecomunicaciones; lo cual limita de manera mucho más estrecha la potestad tributaria de los Estados miembros, mientras que la segunda directiva no contiene prohibición general alguna de establecer un tributo sobre las energías renovables. Insistamos en el dato, anteriormente apuntado, de que el IVPEE no es un gravamen, a diferencia del canon eólico, *específicamente orientado* a las energías renovables, sino que grava por igual a todos los productores de electricidad en función de la cifra de facturación derivada de la generación e incorporación al sistema de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación y durante el periodo impositivo.

Se deshecha, por lo tanto y en mi opinión con argumentos harto convincentes, la aplicación del artículo 13.1 a) de la Directiva 2008/29/CE. Porque ese precepto emplea, además, un término, en concreto el de «tasas administrativas», que encierra un «concepto autónomo del derecho de la Unión Europea» y que se refiere, exclusivamente, a las tasas devengadas con ocasión de los procedimientos administrativos de autorización, certificación y conce-

<sup>31</sup> En especial, la STJUE de 12 de julio de 2012 (asuntos acumulados C-55/11, C-57/11 y C-58/11 –NFJ047557–) que pudo la potestad tributaria de las Haciendas locales españolas para gravar la ocupación del dominio público efectuada por las empresas operadoras que no eran titulares de las redes. En este sentido, Codes Calatrava (2013, p. 627).

<sup>32</sup> La autora se refiere al canon hidroeléctrico creado por la Ley 15/2012, pero creo que sus reflexiones son plenamente trasladables al IVPEE.

<sup>33</sup> Apartados 37 y ss.

sión de licencias de instalaciones e infraestructuras conexas de transporte y distribución de electricidad a partir de fuentes renovables<sup>34</sup>. Y 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 esta línea no está de más recordar, para cerrar este epígrafe, las consideraciones vertidas por la abogada en sus conclusiones<sup>35</sup> y que compartimos, al señalar:

[...] es ciertamente lamentable que la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha perciba gravámenes que hagan menos atractivo el uso de energías renovables que persigue la Directiva 2009/28 y que, además, también socaven por lo menos parcialmente el fomento a escala nacional de la energía eólica. No obstante, mientras el Estado miembro, a pesar de ello, cumpla en general las obligaciones del derecho de la Unión que le conciernen, no podrá hablarse de una contravención de los sistemas de apoyo de la directiva o de las cuotas de energías renovables prescritas, sino que, a lo sumo, se suscitará un problema de derecho interno. Por consiguiente, el artículo 2, letra k), y el artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 2009/28 no se oponen a un gravamen de liquidación trimestral que recae sobre las instalaciones eólicas, siempre que dicho gravamen no impida al Estado miembro alcanzar las cuotas mínimas de consumo de energías renovables dentro del consumo global establecidas en esa directiva.

## 4. EL IVPEE y el principio de libre competencia

La última cuestión prejudicial versa sobre una posible vulneración del principio de libre competencia: más en particular, de los artículos 32, 33 y 34 de la Directiva 2009/72/CE, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, por cuanto el IVPEE discriminaría positivamente a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los nacionales<sup>36</sup>, distorsionando así el funcionamiento adecuado del mercado interior de electricidad y acceso a la red.

<sup>34</sup> Vid., las consideraciones de Moreno González (2019, pp. 340 y ss.).

<sup>35</sup> Apartado 35.

<sup>36</sup> Hay que puntualizar que el 1 de enero de 2021 quedará derogada la Directiva 2009/72/CE que será sustituida a todos los efectos por la nueva Directiva 2019/944/UE, de 5 de junio, sobre normas comunes

En efecto, tal discriminación vendría dada porque el IVPEE –en virtud de lo previsto en los arts. 2.1, 4.1 y 6.1 de la Ley 15/2012– somete a imposición la generación de electricidad que tiene lugar en el mercado español; por el contrario, la energía importada quedaría exonerada de gravamen por impedirlo, a juicio del TSJCV, el artículo 110 del TFUE que prohíbe a cualquier Estado miembro gravar 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.

Esta situación provocaría una distorsión de la libre competencia que infringiría, además, la prohibición de ayudas de Estado contenida en el artículo 107 del TFUE. Así, en el Auto de 22 de febrero de 2019 se lee:

El establecimiento de una ventaja anticompetitiva a favor de los productores nacionales, al no estar sometidos al IVPEE, altera la libre circulación de mercancías, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, canalizados por la Directiva 2009/72/CE (artículos 32 a 34) de forma objetiva y no discriminatoria (apartado 25).

Junto a ello, el repetido auto del TSJCV recuerda que el TS, mediante Auto de 10 de enero de 2018<sup>37</sup>, declaró que a la vista de la última jurisprudencia del TJUE ya no se advertían problemas de incompatibilidad del IVPEE con el ordenamiento comunitario<sup>38</sup>. Para el TSJCV, sin embargo, el TS no argumentó de modo convincente la disipación de tales dudas, a pesar de que en su Auto de 14 de junio de 2016<sup>39</sup> se reconocía abiertamente la ausencia de cualquier finalidad medioambiental en el IVPEE y la inexistencia de cualquier impedimento legal para que la Sala planteara sus dudas al TJUE; razón por lo cual resulta procedente para el TSJCV el planteamiento de las cuestiones prejudiciales.

Para poder valorar cabalmente si el IVPEE ha vulnerado la Directiva 2009/72/CE conviene tener presente que fue a partir de 1986, con la firma del Acta Única Europea, cuando se inicia el proceso de integración de las políticas nacionales en materia energética, fijándose la Comisión Europea como objetivos una mayor integración del mercado interior, la eliminación de obstáculos a los intercambios y la mejora de la seguridad del abastecimiento, la

---

para el mercado interior de la electricidad. No obstante, los artículos 6 a 8 de esta última directiva, en los que se regula el acceso de terceros a las redes de transporte y distribución, reproducen casi en su literalidad los artículos 32 a 34 de la primera directiva citada; por lo cual, a los efectos que aquí analizamos, la nueva regulación no introduce cambio alguno.

<sup>37</sup> Recurso de casación número 2554/2014 (NFJ069035).

<sup>38</sup> En concreto las SSTJUE de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, asunto C-5/14 (NFJ066029), y de 18 de enero de 2017, *IRCCS - Fondazione Santa Lucia*, asunto C-189/15 (NFJ065173).

<sup>39</sup> Recurso de casación número 2554/2014 (NFJ063074).

reducción de costes y el refuerzo de la competitividad económica. El paso decisivo se da, sin embargo, en el Tratado de Maastricht de 1992, que incluye ya una declaración aneja sobre competencia en la materia.

La finalidad de una mayor integración en el mercado interior en esta materia, superadora de los impedimentos a los intercambios y favorecedora de la seguridad en el abastecimiento, inspira los primeros objetivos de la política energética europea. Por ello, se decide rápidamente la inclusión del sector de la energía en el mercado interior, comenzando la Comisión a ocuparse de las condiciones precisas para la realización del mercado interior fijándose como horizonte temporal el 1 de enero de 1993; lo que condujo a la elaboración de una Carta Europea de la Energía y la suscripción, en 1991, de un tratado sobre ella. Es este un momento decisivo, pues comienza a abrirse paso la idea de la inexistencia de razones ineluctables para que el sector energético en general, pero particularmente el eléctrico, quedara fuera del radio de acción de la libre competencia. Se habilita, así, la acción de la Unión Europea, en el significativo contexto de mercados abiertos y competitivos, para favorecer la interconexión e interoperabilidad de las redes nacionales y el acceso a estas (Parejo Alfonso, 2015, p. 768).

Tras diversas vicisitudes, en las que no es necesario profundizar en este trabajo, se llegó a la renovación de las normas comunes para el mercado interior de la electricidad con la vigente Directiva 2009/72/CE. Es sabido que para intentar configurar el sector eléctrico de acuerdo con las técnicas del mercado competitivo se ha tenido que descomponer aquel en actividades diferenciadas con estatutos jurídicos igualmente distintos –básicamente, generación, transporte, distribución y comercialización–, así como romper la tradicional estancamiento de los mercados-sistemas nacionales; con lo cual resulta factible que se adquiera energía de otros Estados comunitarios cuya producción, efectivamente, no va a estar gravada por el IVPEE, tributo «directo» cuyo hecho imponible es la producción de energía e incorporación al sistema eléctrico por instalaciones situadas en territorio español (arts. 2 y 4 de la Ley 15/2012).

Pues bien, el principio de no discriminación está reconocido por el artículo 18 del TFUE. La interpretación realizada por el TJUE sobre este precepto lo entiende como una simple concreción del principio de igualdad; de manera que deberían recibir el mismo tratamiento fiscal situaciones de hecho similares y de situaciones diferentes no habrían de derivarse consecuencias fiscales idénticas, salvo que existiera una justificación objetiva y razonable. Aunque el artículo 18 se refiere a la no discriminación por razón de nacionalidad, es claro que esta norma prohíbe asimismo situaciones de discriminación encubiertas que, sin anclarse directamente en la nacionalidad, provocan en última instancia idéntico resultado<sup>40</sup>. En Derecho Tributario interviene, como es obvio, mucho más habitualmente el criterio de

<sup>40</sup> STJUE de 20 de enero de 2011, *Comisión/Grecia*, asunto C-155/09 (NFJ041201).

residencia, siendo los residentes muchas veces simultáneamente nacionales. Así, a diferencia de lo que sucede en el ámbito de los convenios de doble imposición (Falcón y Tella y Pulido Guerra, 2018, pp. 183 y ss.), la prohibición de discriminaciones basadas en la nacionalidad supone también una prohibición de la discriminación basada en la residencia cuando los residentes y los no residentes se encuentran en situaciones comparables.

A pesar de que el propio legislador califica de «impuesto directo» al IVPEE, el auto del TSJCV se está refiriendo realmente a la energía «importada» que hace pensar más bien en un «impuesto indirecto» que grava las adquisiciones de bienes procedentes de otros Estados. Sea como fuere, la discriminación operaría en este caso contra los «residentes», es decir, los productores nacionales de energía eléctrica, razón por la cual se trataría de una «discriminación inversa». Y no está de más recordar en este sentido que, tal y como se señala en la STJUE de 24 de octubre de 1996<sup>41</sup>:

[...] 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 (véase la sentencia de 13 de marzo de 1979, Peureux, 86/78, Rec. p. 897, apartado 32)<sup>42</sup>.

Por ello, difícilmente el TJUE advertirá una discriminación cuando no está armonizada la fiscalidad de los beneficios que obtengan los generadores de energía eléctrica por el desarrollo de esta actividad económica, pues la armonización solo alcanza al consumo de la misma, y qué duda cabe de que el comercio intracomunitario de electricidad se someterá al impuesto sobre el valor añadido y al impuesto especial que grava este producto.

Pero es que, al margen de que la jurisprudencia del TJUE admite naturalmente y sin hacer cuestión de ello la discriminación inversa, sucede que la situación de los productores nacionales de energía no es comparable con la de los productores radicados en otros Estados comunitarios o en países terceros. Cabría traer a colación aquí por analogía la

<sup>41</sup> Asunto C-217/94, apartado 21 (NFJ004904).

<sup>42</sup> Y es que en las contadas ocasiones en que el TJUE ha admitido la alegación de una vulneración frente al Estado de residencia («discriminación a la inversa») ha sido en relación con la libre circulación de trabajadores y la imposición sobre la renta de las personas físicas, tratándose de situaciones claramente transfronterizas, porque el hecho imponible se realiza en varios Estados, en concreto: al considerar muy restrictivo el método de doble imposición aplicado por el Estado de residencia (SSTJUE de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, asunto C-336/96 –NFJ006196–; de 12 de diciembre de 2002, *De Groot*, asunto C-385/00 –NFJ013962–), o si el Estado de residencia se negaba a aplicar el sistema de tributación conjunta porque el cónyuge residía en otro Estado miembro (STJUE de 16 de mayo de 2000, *Zurstrassen*, C-87/99 –NFJ008927–). Comentarios a esta jurisprudencia en Carrasco González (2018, p. 1.143).

conocidísima doctrina del TJUE recaída en relación con la tributación de las personas físicas: en particular, la STJUE de 14 de febrero de 1995<sup>43</sup>, *Schumacker*, donde, en efecto, se declara que una discriminación basada en la residencia puede infringir el principio de igualdad de trato contenido en el artículo 9 del Tratado de la Unión Europea, puesto que habitualmente los no residentes coinciden con los sujetos no nacionales. Ahora bien, tal discriminación a efectos fiscales –es decir, el distinto régimen aplicable a los residentes y a los no residentes– se justifica cuando la mayor parte de los ingresos se obtienen en el Estado de residencia (Falcón y Tella y Pulido Guerra, 2018, pp. 183-184)<sup>44</sup>. En el caso que nos ocupa la discriminación (inversa) a la que se somete a los productores nacionales de electricidad, que han de hacer frente al pago del IVPEE, se justificaría porque sus ingresos los obtienen mayoritariamente en territorio español, dando por hecho que este impuesto constituye en última instancia un gravamen sobre la cifra bruta de negocios de las empresas del sector de la generación eléctrica<sup>45</sup>.

Por otro lado, la invocación del artículo 110 del TFUE por el auto del TSJCV me parece improcedente, en la medida en que este precepto se vincula con tributos a la importación, de forma que se prohíbe que el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculen de forma diferente y con arreglo a modalidades diferentes, con el resultado de que el producto importado acabe soportando una tributación más elevada, aunque ello tenga lugar de manera excepcional. El mismo artículo 110 sale al paso igualmente de cualquier medida que produzca alguna suerte de proteccionismo fiscal indirecto de los productos nacionales en comparación con los productos importados de otros Estados miembros; productos que, sin ser similares, se encuentren, no obstante, en una relación de competencia, aun cuando esta sea parcial, potencial o indirecta. Para el TSJCV el artículo 110 impide el gravamen de la energía eléctrica importada y ello es lo que provocaría la infracción del principio de libre competencia que rige el mercado comunitario de electricidad. 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; razón por la cual la única manera de resolver esta aporía pasaría por que ningún Estado gravara la producción de electricidad, cuando nos encontramos ante un

<sup>43</sup> Asunto C-279/93 (NFJ005254).

<sup>44</sup> En estos supuestos es admisible que en el impuesto sobre la renta de no residentes se excluyan determinadas deducciones, como las ligadas a la situación personal o familiar del contribuyente, aplicándose así un régimen «más riguroso» que se verá compensado en el país de residencia, donde será tenida en cuenta tal situación. Esta conclusión se apoya por la sentencia citada en el hecho de que los acuerdos internacionales en materia tributaria se fundan sobre la distinción entre residentes y no residentes, como es el caso de los modelos de convenios de doble imposición aprobados en el ámbito de la OCDE y la ONU.

<sup>45</sup> Como con razón señaló el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario* (2014, p. 325) (conocido como «Informe Lagares»).

sector de la imposición (directa) no armonizada. Más bien sucede, en mi opinión, que el IVPEE cae claramente fuera del ámbito de aplicación del artículo 110 del TFUE.

En otro orden de consideraciones, el TSJCV presupone que el IVPEE introduce una ventaja competitiva a favor de los productores no nacionales que no solo vulneraría distintas libertades comunitarias (libre circulación de mercancías, libertades de establecimiento y de prestación de servicios), sino que también infringiría los artículos 32, 33 y 34 de la Directiva 2009/72/CE. Estos tres preceptos, reguladores de la organización del acceso a la red, obligan a los Estados miembros a garantizar un sistema de acceso de 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. Y hay que decir que el IVPEE no constituye un obstáculo real en el acceso a las empresas que operan en el sector, ya que no se trata, en primer lugar, de un gravamen cuyo hecho imponible se vincule a los procedimientos de autorización de acceso a las redes, sino que se calcula sobre la cifra bruta de negocios de los productores de energía eléctrica. En segundo lugar, el poder tributario de los Estados miembros no está limitado en este sector de la imposición directa por ninguna directiva fiscal armonizadora, de manera que la diferente carga tributaria que soportan los productores de energía de otros Estados comunitarios que venden su electricidad en el mercado español despliega únicamente un efecto reflejo sobre la competencia en dicho mercado; un efecto que habría en su caso que medir no solo en relación con el IVPEE, sino también incorporando el conjunto de gravámenes efectivos en el Estado de origen desde el que la energía es importada y en España como Estado de destino. En cualquier caso, si una de las preocupaciones principales de la Directiva 2009/72/CE es «facilitar el acceso transfronterizo a nuevos suministradores de electricidad a partir de diferentes fuentes de energía y a nuevos suministradores de generación de energía»<sup>46</sup>, no ofrece dudas de que el IVPEE, que solo grava a los productores nacionales, está a salvo de cualquier infracción de esta disposición europea; máxime cuando la competencia procura alcanzarse a través de la separación efectiva y patrimonial de las actividades de generación, transporte, distribución y comercialización, y ningún artículo de la directiva se refiere al poder tributario de los Estados.

Porque lo que en el fondo sucede es que el gravamen de los productores de energía nacionales que realiza el IVPEE no constituye una situación que esté incluida dentro del ámbito de aplicación de ninguna libertad comunitaria, al tratarse de un gravamen sobre los beneficios de determinadas empresas con el propósito de financiar los costes del sistema eléctrico. Así, la libre circulación de mercancías, a la que alude el auto del TSJCV, se desarrolla en la creación de una unión aduanera y se concreta en la prohibición de derechos de aduana y de exacciones de efecto equivalente en los intercambios comerciales entre los Estados miembros; se trata de una libertad que difícilmente puede verse afectada por un gravamen de las características del IVPEE. Por lo que hace a la

---

<sup>46</sup> Considerando 9.

libertad de establecimiento, igualmente invocada por el TSJCV, no se entiende como el IVPEE puede vulnerar esta libertad que básicamente consiste en crear empresas en las mismas condiciones que los nacionales. Porque ciertamente la energía importada por un suministrador o distribuidor radicado en España ciertamente no habrá tributado en origen por el IVPEE, que es un gravamen «real» que solo somete a imposición la electricidad generada en «instalaciones» situadas en territorio español; pero ello obviamente nada tiene que ver con el derecho que asiste a ese importador de crear una empresa en otro Estado miembro, ni tampoco impide al operador del otro Estado desarrollar su actividad en territorio español a través de la forma jurídica que crea más oportuna (filial o sucursal). Tampoco se aprecia, finalmente, una infracción de la libre prestación de servicios por parte del IVPEE. Pues se trata de una libertad que, ciertamente, veda cualquier clase de discriminación, ya sea directa o indirecta, en las prestaciones transfronterizas de servicios dentro del ámbito territorial de la Unión Europea y que pueda invocarse tanto frente al Estado del prestador del servicio como frente al Estado del destinatario del mismo; sin embargo, conviene insistir en que la existencia de un impuesto directo sobre los productores de energía que no grava el comercio transfronterizo de electricidad, sino los beneficios de esta actividad económica desarrollada en territorio español y en un ámbito de la fiscalidad no armonizada, no es susceptible de restringir la citada libertad comunitaria.

Por lo que se refiere, ya para concluir, a una infracción por el IVPEE del régimen comunitario de prohibición de ayudas de Estado (arts. 107 a 109 del TFUE), aquella se menciona de pasada únicamente en el apartado 25 del auto del TSJCV, sin llegarla a incluir expresamente en la cuestión prejudicial cuarta objeto de este epígrafe. En cualquier caso, el hipotético falseamiento de la competencia tendría lugar a través del favorecimiento de las empresas productoras de electricidad radicadas en otros Estados comunitarios, que venden su energía en España sin tener que soportar el IVPEE. De esta forma, el tratamiento fiscal ventajoso lo obtienen los operadores que no quedan sometidos a este tributo; con lo cual, aun cuando el TSJCV en su fugaz mención al régimen de ayudas de Estado nada diga, el problema se sitúa en la controvertida cuestión de los «tributos asimétricos» o «cargas especiales». La jurisprudencia del TJUE al respecto atiende, para valorar una eventual infracción del artículo 107 del TFUE, a las circunstancias del caso, a la relación de competencia entre los operadores afectados y no afectados por el gravamen y a la finalidad y los efectos producidos por la exacción. En este sentido, no existe esa relación de competencia entre los operadores españoles y de otros países comunitarios, dado el peso relativo todavía muy escaso que tiene el comercio transfronterizo de electricidad en la Unión Europea<sup>47</sup>. Pero el argumento decisivo es que las empresas productoras de electricidad espa-

<sup>47</sup> De acuerdo con los datos suministrados por Red Eléctrica de España, el saldo importador de los intercambios internacionales –y aquí habría que incluir los extracomunitarios Marruecos y Andorra, además de Portugal y Francia– arrojó en el año 2018 solo un 4,3% sobre el conjunto de la cobertura de la demanda eléctrica peninsular. *Vid., Avance del Informe del Sistema Eléctrico Español 2018*, en

ñolas y las de otros Estados comunitarios no se encuentran, obviamente, en una situación fáctica ni jurídica comparable, máxime cuando en el régimen jurídico del IVPEE no existe asomo alguno de *selectividad*, toda vez que el legislador, en el ejercicio soberano del poder tributario del que es titular, grava *de manera general* todas las instalaciones ubicadas en territorio español que produzcan e incorporen electricidad a nuestro sistema eléctrico, sin establecer diferencias por razón de la forma jurídica de la empresa, de la fuente de energía utilizada o de la región en que se realice la actividad. En suma, siendo el «marco de referencia» de la tributación de las empresas productoras de electricidad el propio IVPEE, no existe infracción del artículo 107 del TFUE al no introducirse ningún criterio de discriminación ni encontrarse los productores españoles y los de otros Estados comunitarios en una situación fáctica y jurídica comparable.

## 5. Conclusiones

Desde su aprobación el IVPEE ha levantado dudas muy serias acerca de su compatibilidad con los principios constitucionales y el ordenamiento comunitario. El TC ha zanjado, parece que definitivamente, las dudas en relación con nuestra norma fundamental mediante dos resoluciones cuanto menos discutibles. Sin embargo, el Auto de 22 de febrero de 2019 del TSJCV, tras el paso atrás dado por el TS, ha vuelto a poner sobre el tapete los problemas de orden europeo sobre los que el TJUE tendrá que pronunciarse en breve.

Así, en cuanto a una posible vulneración por el IVPEE del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/UE, no es posible asegurar un pronunciamiento favorable al mantenimiento de esta figura, sobre todo debido al hecho de que se somete directamente a gravamen el producto armonizado –electricidad– y no productos o elementos auxiliares o indirectamente conectados con la producción de la misma (como puede ser el combustible nuclear o las instalaciones necesarias para determinadas formas de generación como es el caso de los cánones eólicos vigentes en determinadas comunidades autónomas); además no se puede olvidar el dato de que el propio legislador ha reconocido, a través de la moratoria concedida por el Real Decreto-Ley 15/2018, que la carga tributaria acaba desplazándose al consumidor final, a pesar de que el impuesto no se percibe directamente de este último sino del productor y tampoco se repercute en factura.

Menos dudas tenemos acerca de una más que improbable vulneración de la Directiva 2009/28/CE, pues ninguno de sus preceptos impide que los Estados miembros graven las instalaciones productoras de energías renovables, como ha puesto de manifiesto recientemente el TJUE en su pronunciamiento sobre el canon eólico castellano-manchego.

---

<https://www.ree.es/es/datos/publicaciones/informe-anual-sistema/avance-del-informe-del-sistema-electrico-espanol-2018>>.

Sucede que los Estados no están obligados a aplicar sistemas de apoyo para promover la utilización de energía procedente de fuentes renovables ni tampoco, si deciden aplicar tales sistemas, a configurarlos como exenciones o desgravaciones fiscales; ya que se atribuye a los Estados miembros un margen de apreciación muy amplio respecto a las medidas que consideren más idóneas para alcanzar los objetivos globales nacionales obligatorios fijados, estos últimos sí vinculantes. Por otra parte, el IVPEE no entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 13.1 de la Directiva 2009/28/CE que se refiere a las «tasas administrativas» devengadas con ocasión de los procedimientos de autorización, certificación y concesión de licencias de instalaciones para la producción de energías renovables.

Por último, no se sostiene una vulneración del principio de libre competencia en el mercado de la electricidad por discriminación de los productores nacionales de electricidad, ya que los mismos no se encuentran en una situación jurídicamente comparable con los productores allende nuestras fronteras. Pero es que, además, aunque se admitiera a los meros efectos dialécticos la existencia de tal situación, es sabido que el TJUE admite la discriminación fiscal inversa cuando nos encontramos ante sectores de la fiscalidad no armonizados, puesto que el impuesto incide sobre los beneficios de esos productores y no en el consumo de electricidad. En fin, si la Directiva 2009/72/CE busca, entre otros objetivos, facilitar el acceso transfronterizo a nuevos suministradores de electricidad, es lo cierto que el IVPEE, que solo grava a los productores nacionales, no supone impedimento alguno.

## Referencias bibliográficas

- Carrasco González, F. (2018). Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario español. En F. Pérez Royo (dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. (12.ª ed.). Madrid: Tecnos.
- Codes Calatrava, G. (2013). El canon a la generación hidroeléctrica. En F. Becker, L. M. Cazorla y J. Martínez-Simancas, *Los tributos del sector eléctrico*. Cizur Menor: Aranzadi-Iberdrola.
- Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2018). *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons.
- Gago Rodríguez, A. (2017). Impuestos sobre la electricidad y la energía: una oportunidad para la consolidación fiscal. En M.ª L. González-Cuéllar y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del sector eléctrico*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*. (2014). Ministerio de Hacienda.
- Moreno González, S. (2019). El canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica: análisis constitucional y de adecuación al Derecho



de la Unión Europea. En M.<sup>a</sup> L. González-Cuellar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Ortiz Calle, E. (2016). Los impuestos energéticos de la Ley 15/2012: problemas comunitarios y constitucionales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 403, 111-140.

Parejo Alfonso, L. (2015). El sistema energético. En L. Parejo Alfonso (dir.), *Lecciones de Derecho Administrativo*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Red eléctrica española. (2019). *Avance del Informe del Sistema Eléctrico Español 2018*. Recuperado de <<https://www.ree.es/es/datos/publicaciones/informe-anual-sistema/avance-del-informe-del-sistema-electrico-espanol-2018>>.

Rozas Valdés, J. A. (2017). Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica. En M.<sup>a</sup> L. González-Cuellar y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del sector eléctrico*. Valencia: Tirant lo Blanch.