

# La conformidad al Derecho de la Unión Europea del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica a pesar de su dudosa naturaleza jurídica y su finalidad recaudatoria

Análisis de la [STJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19](#)

**María de los Ángeles Díez Moreno**

*Doctora en Derecho*  
*Profesora de la UDIMA*

## Extracto

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de marzo de 2021, en relación con el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), ha confirmado la legitimidad del mismo conforme al Derecho de la Unión Europea, pese a gravar por igual toda la producción de electricidad y su incorporación al sistema eléctrico, con independencia de que su origen sea o no renovable, y sin tener en cuenta la repercusión a los consumidores finales que se produce *de facto*, aunque la reguladora no prevea formalmente dicho mecanismo de repercusión. El tribunal afirma que la finalidad de este impuesto no es proteger el medio ambiente, sino aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios, por lo que ningún problema plantea la aplicación de un único tipo de gravamen, el 7 %, a toda la producción de energía eléctrica sin discriminar el origen renovable de la misma. La ausencia de una finalidad específica hubiera sido clave para determinar la oposición al Derecho de la Unión Europea de haber admitido el tribunal la naturaleza indirecta del IVPEE, pero no ha sido así, puesto que el TJUE ha resuelto que no es un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad, y por tanto no vulnera lo dispuesto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE que veda a los Estados miembros imponer otros gravámenes indirectos sin fines específicos sobre la electricidad. Por otro lado, tampoco considera el tribunal que se infrinja la Directiva 2009/28/CE relativa al fomento del uso de energías procedentes de fuentes renovables, o la Directiva 2009/72/CE sobre las normas comunes para el mercado interior de la electricidad, ni se aprecia que el IVPEE constituya una ayuda de Estado contraria al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por afectar a la competencia en el mercado común.

## 1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 6 de octubre de 2020, *Promociones Oliva Park, SL* (asunto C-220/19 –NFJ081069–), resuelve la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana, mediante Auto de 22 de febrero de 2019 (rec. núm. 1491/2017 –NFJ072812–).

El TSJ de la Comunidad Valenciana planteó cuatro cuestiones prejudiciales todas ellas conectadas entre sí, pero que en mi opinión descansan sobre la discutible naturaleza directa del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), y en la ausencia de finalidad específica medioambiental, premisas que no han sido secundadas por el TJUE y sobre las que centraré este comentario.

En primer lugar, el tribunal valenciano considera que, pese a que el IVPEE se califica como un impuesto directo en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Ley 15/2012), esta figura tributaria constituye un impuesto indirecto cuya carga fiscal se repercute en el consumidor final de electricidad, y por tanto puede entenderse que vulnera 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 (Directiva 2008/118)<sup>1</sup>, que impide a los Estados miembros imponer a los productos sujetos a estos impuestos especiales otros gravámenes indirectos sin fines específicos, puesto que el IVPEE, atendiendo a su verdadera naturaleza, puede considerarse un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria.

---

<sup>1</sup> Disposición normativa que ya ha sido derogada, pero que se mantiene en los mismos términos en la nueva Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales.

La segunda y tercera de las cuestiones planteadas por el tribunal valenciano también hacen referencia a esta ausencia de finalidad extrafiscal del impuesto. Pese a su calificación legal como impuesto medioambiental, el establecimiento de un único tipo de gravamen, el 7 %, que resulta aplicable a toda la energía eléctrica producida e incorporada al sistema sin establecerse un mecanismo que permita modular la intensidad del gravamen en función del grado contaminante de la tecnología utilizada para su producción, ignora su incidencia sobre el medio ambiente y puede vulnerar la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables (Directiva 2009/28), ya que provoca una discriminación positiva respecto de las tecnologías más sucias que son responsables del mayor volumen de emisiones y que el impuesto no tiene en cuenta, cuando deberían estar sujetas a un gravamen superior. Este mismo tratamiento fiscal que otorga el IVPEE a la energía procedente de fuentes no renovables y renovables, considera el tribunal nacional que se opone a los principios de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables.

La transgresión del principio de libre competencia se señala también debido a que este impuesto provoca una discriminación positiva a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, ya que el IVPEE al no resultar aplicable a la electricidad producida fuera de España otorga una ventaja competitiva a los productores no nacionales que puede vulnerar el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), al ser considerado una ayuda de Estado que distorsiona la libre competencia del mercado de la electricidad, vulnerando así también la Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad (Directiva 2009/72), ya que al incorporarse este impuesto entre el elenco de los costes de producción de la energía, y que en el caso de las renovables se recoge expresamente como tal en la Orden IET/1045/2014, de 16 de junio, por la que se aprueban los parámetros retributivos de las instalaciones tipo aplicables a determinadas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos, se produce un encarecimiento de la energía eléctrica producida en nuestro país frente a la energía importada.

## 2. Doctrina del tribunal

El problema que se apunta en el auto de remisión de las cuestiones planteadas al tribunal es la supuesta disconformidad del IVPEE con la Directiva 2008/118, pues sin ser el único tributo que grava la electricidad en nuestro país, y pese a su calificación formal en la ley reguladora como impuesto directo, constituye en realidad un impuesto indirecto que grava la producción de energía eléctrica de fuentes renovables, en detrimento de esta respecto a la producción de energía de fuentes no renovables, sin diferenciar en función de la intensidad y de la contaminación del medio ambiente, por lo que opuestamente a lo que en la Ley 15/2012 se promulga no estamos ante un impuesto medioambiental que conlleve la

integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, siendo esta la primera cuestión que se aborda.

Frente a ello, el Gobierno español sostiene que el IVPEE es un impuesto directo respecto del cual no está prevista su repercusión en el consumidor final, habida cuenta del funcionamiento del mercado español de la electricidad, argumentos que también sirvieron al tribunal para descartar la naturaleza indirecta en el caso del impuesto alemán sobre el combustible nuclear que fue objeto de diversas cuestiones prejudiciales que se resolvieron en la Sentencia de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (asunto C-5/14 –NFJ066029–). En aquel caso se preguntaba si el hecho de que personas distintas a los sujetos pasivos soporten o no la carga de un impuesto puede determinar que el impuesto deba calificarse como indirecto con arreglo al artículo 1 de la Directiva 2008/118, circunstancia que el tribunal estimó que no era determinante para apreciar la naturaleza indirecta de dicha exacción fiscal, ya que este no se percibía directamente del consumidor de la electricidad producida por los reactores nucleares, sino de las empresas eléctricas alemanas propietarias de las centrales productoras de energía nucleoelectrónica. Aunque el tribunal europeo contempló la posibilidad de que el hecho de que los consumidores finales pudieran soportar indirectamente la carga tributaria del impuesto controvertido si la empresa productora lo incluyera en el precio final de la energía eléctrica producida, acabó descartándola a la vista del sistema de formación de precios de la electricidad alemán, que es el resultado de las negociaciones en la Bolsa eléctrica, mecanismo semejante al que tenemos en España. Dicho mecanismo de formación de precios impide determinar que exista una relación directa e indisociable entre el impuesto alemán sobre el combustible nuclear y el consumo de energía eléctrica, dificultad que el tribunal también encuentra en el caso del IVPEE, tal y como afirma el TJUE en ambas sentencias. Basándose en este mecanismo y esencialmente en la ausencia de previsión en la norma reguladora del impuesto de la posibilidad de que el mismo pueda repercutirse al consumidor, el TJUE negó su calificación de impuesto indirecto. En ambos casos, el tribunal otorga especial relevancia a la repercusión formal del tributo, desconociendo o no analizando el hecho de que la aplicación del IVPEE entraña un incremento del precio de la energía y, por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales, pues considera que tal situación no justifica por sí sola la existencia de una repercusión *de facto* a los usuarios y además puntualiza que, de admitirse la calificación de indirecto del impuesto controvertido, cualquier gravamen soportado por los productores de electricidad que tuviera una incidencia, aun mínima, en el precio final de la electricidad pagado por los consumidores debería considerarse un impuesto indirecto, lo cual no puede apreciarse en estos casos en los que no existe un «vínculo directo e indisociable» entre tal figura tributaria y el consumo de electricidad. Pero como luego se verá, en contra de esta interpretación del tribunal, en el caso español esta incidencia no es tan mínima y la realidad de nuestro sistema eléctrico pone de manifiesto que es una carga para el consumidor final y la falta del vínculo directo e indisociable del IVPEE y el consumo de la electricidad no está tan clara, como luego veremos.

Estas razones abocaron entonces al TJUE a considerar que el impuesto alemán sobre el combustible nuclear en aquella sentencia, tal y como se trasladan ahora respecto al

IVPEE, a pesar de las diferencias existentes entre ambos tributos, no vulneraba el Derecho de la Unión Europea. Entre dichas razones se encuentra la existencia de la finalidad específica medioambiental (que sí tiene el gravamen alemán, mientras que en el IVPEE no existe) y el objeto que se somete a imposición (el tributo germano recae sobre las varillas de combustible utilizadas en los reactores nucleares para producir energía nuclear mientras que el español configura como hecho imponible la actividad productora de electricidad en sí misma). Considera el TJUE que no pueden ser considerados impuestos indirectos y, por tanto, no vulneran el límite contenido en la Directiva 2008/118, pues nada impide a los Estados miembros introducir, además de un tributo especial mínimo, otros impuestos directos con o sin finalidad específica sobre la electricidad, ya que dicho límite solo impide el establecimiento de gravámenes indirectos sin finalidad extrafiscal, tal y como se estimó en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 24 de febrero de 2000, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa* (asunto C-434/97 –NFJ008831–).

La fórmula de cálculo empleada en el IVPEE es un factor determinante para que el tribunal considere que este se calcula «en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico», de forma que no cabe apreciar una relación directa e inescindible entre este gravamen y el consumo de electricidad. Tal relación directa e indisociable estimó el TJCE que existía entre el carburante consumido y las emisiones contaminantes que produce dicho consumo en el caso de un impuesto que grava el tráfico aéreo con una finalidad extrafiscal o específica, como es la protección del medio ambiente, calculado en función del consumo de carburante y las emisiones en un trayecto aéreo medio del tipo de aviación utilizado, en la Sentencia de 10 de junio de 1999, *Braathens Sverige AB contra Riksskatteverket* (asunto C-346/97 –NFJ007846–).

Conforme a esta doctrina, resuelve el tribunal la cuestión planteada en el sentido de que:

[...] el art. 1.2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades, sin tener en cuenta la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada a ese sistema.

Apoyándose en su Sentencia de 20 de septiembre de 2017, *Elecdey Carcelen SA y otros contra Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha* (asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16 –NFJ067815–) sobre la conformidad al Derecho de la Unión

Europea del canon eólico castellano-manchego, pues consideró que no constituye un impuesto que grava el consumo de productos energéticos o de electricidad, el tribunal resuelve ahora que el IVPEE no se opone ni a la Directiva 2009/28, pues dicha norma solo obliga a los Estados miembros a introducir las medidas necesarias para garantizar que su cuota de energía procedente de fuentes renovables sea igual o superior a la que figura en la «trayectoria indicativa», pero no impide establecer un impuesto que, como el IVPEE, grave la producción de electricidad y su incorporación al sistema, también cuando la electricidad se produce a partir de fuentes de energía renovables, lo cual tampoco se opone a la Directiva 2009/72, y ello incluso aunque la finalidad del IVPEE no sea medioambiental sino la de aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios.

Respecto a la última cuestión planteada, el TJUE se remite a la Sentencia de 20 de septiembre de 2018, *Carrefour Hypermarchés y otros* (asunto C-510/16 –NFJ071494–), que considera que la prohibición de las ayudas de Estado contrarias al artículo 107.1 del TFUE no resulta aplicable a los impuestos mientras no se utilicen como financiación de una medida de ayuda, integrándose en la misma, lo cual no se aprecia en el caso del IVPEE, en el que la recaudación del mismo no financia ninguna medida de ayuda estatal. Por otro lado, en el mismo sentido en que se pronunció en la Sentencia de 7 de noviembre de 2019, *UNESA y otros* (asuntos acumulados C-80/18 a C-83/18 –NFJ075363–)<sup>2</sup>, respecto a los impuestos sobre el combustible nuclear gastado creados por la Ley 15/2012, junto al IVPEE, considera la Sala que la discriminación positiva de los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, no conlleva una distorsión del mercado interior de la energía eléctrica y del acceso a la red, puesto que la Directiva 2009/72 no persigue la armonización de los regímenes fiscales de la energía eléctrica de los Estados miembros, y por ello el principio de no discriminación contemplado en sus artículos 32 a 34 no resulta aplicable respecto del IVPEE que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad en el territorio de un Estado miembro.

A la vista de la respuesta del tribunal, en el siguiente epígrafe analizaré estas cuestiones centrándome especialmente en la dudosa naturaleza jurídica y su finalidad recaudatoria del IVPEE.

<sup>2</sup> Mediante la Ley 15/2012, junto con el IVPEE, se implantaron en nuestro ordenamiento tributario el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica; el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas y el canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica. Respecto a todos ellos se plantearon cuestiones similares a las que aborda el tribunal en la sentencia comentada, relativas a la posible vulneración del principio de que quien contamina paga, el principio de no discriminación y su posible consideración como ayuda de Estado contraria al TFUE. El TJUE en sus Sentencias de 7 de noviembre de 2019, *UNESA y otros* (asuntos acumulados C-80/18 a C-83/18 –NFJ075363–) sobre los impuestos sobre el combustible nuclear gastado y (asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18 –NFJ075362–) sobre canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica, resolvió igualmente que no constituyen una ayuda de Estado.

### 3. Comentario crítico

La Ley 15/2012 comienza diciendo que mediante su establecimiento se persigue armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente, en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y, por supuesto, ambiental de la Unión Europea. Esta declaración de intenciones meramente programática la echa abajo el Tribunal de Justicia cuando resuelve las cuestiones planteadas respecto a los tributos creados por ella, siendo uno de ellos el IVPEE, pues manifiesta abiertamente y sin tapujos que estos impuestos carecen de una finalidad medioambiental y su único objetivo es meramente presupuestario o recaudatorio, y al gravar de la misma forma las distintas tecnologías utilizadas para la producción de energía eléctrica con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medio ambiente, no solo supone una medida económica sin una finalidad específica, sino que también nos encontramos con una norma que realmente no consigue obtener el resultado perseguido, lo cual puede llevarnos a pensar que estos tributos no han sido diseñados de una forma adecuada para la consecución del objetivo deseado. Estas diferencias observadas en la finalidad del impuesto no han comprometido la validez del IVPEE desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea, así como tampoco han planteado ningún inconveniente a nuestro Tribunal Constitucional (TC), que en el Auto 69/2018, de 20 de junio (NCJ063372), afirmó que la doble imposición entre el IVPEE y el IAE no vulnera *per se* ningún precepto constitucional ni la prohibición de doble imposición en materia tributaria del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), pues esta solo se aplica cuando confluyen un impuesto estatal y otro autonómico o local, por lo que si el IVPEE tiene o no una finalidad extrafiscal no afecta a su validez y resolvió el juicio de inconstitucionalidad concluyendo que este tributo no vulneraba tampoco ni el principio de capacidad económica ni la prohibición de no confiscatoriedad del artículo 31.1 de la Constitución española (CE)<sup>3</sup>.

Este, junto con la sentencia que comentamos aquí, pone fin a las cuestiones planteadas en dos de los Autos del Tribunal Supremo (TS) de 14 de junio de 2016 (recs. núms. 2554/2014 –NFJ063074– y 2955/2014 –NFJ063103–), que fueron analizados por el profesor Ortiz Calle (2016, pp. 111-140), y que el TC inadmitió al haberse apuntado la posible vulneración del Derecho de la Unión Europea, lo que propició que se trasladaran al TJUE las cuestiones prejudiciales relativas a los impuestos sobre el combustible nuclear y que

<sup>3</sup> En este auto, el TC no apreció vulneración de ninguno de los principios enunciados en el artículo 31.1 de la CE, ya que el IVPEE grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, que constituye una manifestación de capacidad económica. Tampoco estima que se produzca la transgresión del límite de la no confiscatoriedad, pues el IVPEE no agota la riqueza imponible ni recae sobre una riqueza inexistente, por lo que no produce un resultado confiscatorio. Esta decisión no analiza la verdadera cuestión planteada, la posible confiscación que puede producirse ante la suma de los gravámenes que recaen sobre la producción de energía, argumentado para esta omisión las dificultades que supone un análisis en este sentido, por lo que queda pendiente una decisión por parte de nuestro TC al respecto.

fueron resueltas por el TJUE<sup>4</sup>, absteniéndose de trasladar ninguna cuestión sobre el IVPEE, puesto que ya se había pronunciado el tribunal europeo sobre la conformidad al derecho de la Unión del canon eólico castellano-manchego<sup>5</sup>; el TS solo dio traslado al TC los problemas observados respecto al ordenamiento interno, lo cual no frenó al TSJ de la Comunidad Valenciana para trasladar las cuestiones que resuelve la sentencia a la que se refiere este comentario y que el profesor Ortiz Calle (2019, pp. 83-116) analizó con motivo de su planteamiento, señalando la posible vulneración del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118, puesto que el IVPEE somete directamente a gravamen la electricidad producida y su posible calificación como impuesto indirecto al trasladarse a los consumidores la carga tributaria en las facturas eléctricas, pese a no estar establecido un mecanismo de repercusión formal. Sin embargo, el autor admite la adecuación del tributo a la Directiva 2009/28 y el respeto de la prohibición de las ayudas de Estado contrarias al TFUE, conforme a los argumentos vertidos en las sentencias del tribunal europeo relativas al impuesto sobre el combustible nuclear alemán y al canon eólico castellano-manchego.

Las tensiones que plantea este impuesto han librado sin éxito numerosas batallas en nuestros tribunales ordinarios por los sujetos pasivos desde su origen. El establecimiento de un tipo de gravamen único aplicable a las distintas fuentes de producción de energía eléctrica, ya hizo que la Administración autonómica andaluza cuestionase su finalidad extrafiscal e interpuso sin éxito el primer recurso de inconstitucionalidad contra este impuesto, que resolvió la Sentencia del TC 183/2014, de 6 de noviembre (NCJ058888), acudiendo a un argumento poco consistente, ya que estimó que del artículo 14 de la CE no se deriva un derecho subjetivo al trato normativo desigual, lo cual debe resultar cuanto menos discutible, pues ante situaciones totalmente diferentes respecto a la finalidad medioambiental que la norma había proclamado, aunque realmente no se incorpora al tributo, el tratamiento debería ser también desigual, si bien en este caso el TC no se manifestó sobre la verdadera finalidad del IVPEE, que al menos ya ha quedado claro que no es medioambiental sino que está dirigida a corregir el déficit tarifario de nuestro sistema eléctrico y que en mayo de 2013 se cifró en algo más de 26.000 millones de euros.

Teniendo esto claro, podemos analizar si realmente el IVPEE es un impuesto directo como ha admitido el TJUE o bien podríamos pensar que estamos ante un impuesto indirecto. Al menos podemos sostener que su naturaleza jurídica es dudosa, pues aunque la Ley 15/2012 no prevé su repercusión formal, la realidad es que acaba trasladándose al consumidor final en el precio de la electricidad, tal y como se ha puesto de manifiesto con la aplicación del Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, que consiguió abaratar la factura eléctrica de los consumidores finales mediante la exención transitoria establecida para los

<sup>4</sup> Sentencia de 7 de noviembre de 2019, *UNESA y otros* (asuntos acumulados C-80/18 a C-83/18 –NFJ075363–).

<sup>5</sup> Sentencia de 20 de septiembre de 2017, *Elecdedy Carcelen SA y otros contra Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha* (asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16 –NFJ067815–).

productores en la aplicación del IVPEE, durante seis meses. Esta misma finalidad persigue también la reciente Proposición de Ley relativa a la modificación de la Ley 15/2012 y de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, para la reducción de la factura eléctrica, en la que se propone reducir el tipo de gravamen del IVPEE del 7 % al tipo del 0 %, y que se encuentra publicada desde el 29 de enero de 2021 en el Boletín del Congreso de los Diputados. Es decir, para abaratar la factura eléctrica de los consumidores se propone articular la eliminación del impuesto, solución que se alcanzó de forma temporal mediante el Real Decreto-Ley 15/2018, lo cual hace muy difícil sostener que la carga fiscal que entraña el IVPEE para el productor de la electricidad no termina trasladada al consumidor final en su factura en el caso español, por muy complejo que sea el mecanismo de fijación del precio de la electricidad en nuestro país.

La fórmula de cálculo empleada en el IVPEE es un factor determinante para que el TJUE estime que este impuesto no pueda considerarse indirecto, ya que al calcularse en función de los ingresos de las empresas eléctricas productoras de electricidad que se fijan conforme al sistema de formación de precios del mercado eléctrico español no cabe apreciar la relación necesaria entre este gravamen y el consumo de electricidad. Sin embargo, esto debe ser analizado con más detenimiento, ya que en el caso del mercado eléctrico español, para su correcto funcionamiento, es necesario que la producción de electricidad se equilibre al consumo de forma precisa e instantánea, puesto que hoy en día no contamos con la tecnología suficiente para poder almacenar grandes cantidades de energía de forma económicamente viable, y así Red Eléctrica Española enuncia como primer principio operante de nuestro sistema eléctrico el relativo al «equilibrio constante entre generación y consumo», por lo que difícilmente puede admitirse esta falta de relación entre generación y consumo.

Por tanto, considero que sí puede entenderse que vulnera el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118, que impide a los Estados miembros imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, o al menos existe algo más que una duda razonable.

Afirma el TJUE que el IVPEE no se opone a la Directiva 2009/28, pues dicha norma solo obliga a los Estados a alcanzar una determinada cuota de energía de origen renovable, existiendo una gran discrecionalidad para los Estados nacionales a la hora de articular las medidas dirigidas a dicho objetivo, incluidas medidas fiscales que recaigan sobre la electricidad renovable, lo cual considera el tribunal que tampoco vulnera la Directiva 2009/72, aunque la finalidad del IVPEE no sea medioambiental sino recaudatoria. Es cierto que la Directiva 2009/28 permite, aunque no obliga, que los Estados miembros apliquen sistemas de apoyo a la energía eléctrica de origen renovable sin que resulte obligado configurarlos como exenciones o desgravaciones fiscales, pero aunque no se diga expresamente, el establecimiento de un tributo de este tipo está muy lejos de coherencia con el fin perseguido por la directiva, que, como su propio nombre indica, no es otro que el de fomentar el uso de energía procedente de fuentes renovables, y a dicho fin deben ir encaminadas las actua-

ciones de los Estados miembros, especialmente cuando el considerando 26 de esta norma establece que «conviene que los precios de la energía reflejen los costes externos de la producción y el consumo energéticos, incluidos cuando proceda los costes medioambientales, sociales y sanitarios», afirmación respecto de la que se aleja el establecimiento de un gravamen uniforme para todas las fuentes de producción de energía eléctrica sin atender a las emisiones contaminantes producidas como el IVPEE.

La consecución de esta concordancia del precio de los productos energéticos respecto a los costes medioambientales es una de las metas del Pacto Verde Europeo [COM (2019) final], presentado en diciembre de 2019, que persigue como fin último alcanzar la neutralidad en emisiones de carbono en 2050. El impacto de esta estrategia conllevará la puesta en marcha de distintas reformas dirigidas a garantizar la correcta internalización del carbono en todos los sectores económicos integrándose todas ellas en un marco político coherente. Para ello, entre las acciones que propone la Comisión, se encuentra la revisión de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad desde la perspectiva medioambiental, proporcionando un nuevo patrón a seguir en las reformas fiscales verdes que deban acometer los legisladores nacionales, que, conforme al principio del doble dividendo<sup>6</sup>, puede permitir desplazar la carga tributaria de las rentas del trabajo a la contaminación, sin descuidar la protección social. Considera también necesaria la reforma de los tipos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), con el fin de dotar de una función protectora medioambiental a este impuesto. Asimismo, se prevé la modificación de las Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía<sup>7</sup>, lo que permitirá la eliminación progresiva de los productos energéticos más contaminantes sin falsear el funcionamiento del mercado interior. Finalmente, para abordar el riesgo de fuga de carbono en el Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la Unión Europea, la Comisión propone un mecanismo de ajuste del carbono en frontera, para sectores específicos, con el fin de minimizarlo.

Quizá, en el nuevo marco que se propone ahora y que pueda resultar de este nuevo Pacto Verde Europeo, tributos como el IVPEE deben imbuirse de una función protectora del medio ambiente o «ambientalización» para verdaderamente favorecer el desarrollo y el uso de la energía renovable, ya que este impuesto se suma a los costes de generación de todas las tecnologías renovables e hipocarbónicas sin atender al coste medioambiental de la generación eléctrica. Sin embargo, el éxito de todas las reformas previstas en este plan se ve comprometido por la regla de la unanimidad que impera para su aprobación. Por ello resulta necesario sustituir dicha regla por la de mayoría cualificada, tal y como ha señalado

<sup>6</sup> Beneficio extra, reconocido por primera vez hace unos 50 años (Tullock, 1967). Gago Rodríguez, A.; Labandeira Villot, X. y López Otero, X. (2016, p. 5).

<sup>7</sup> Comunicación de la Comisión: Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020 (2014/C 200/01).

la Comisión<sup>8</sup> para lograr los objetivos de las políticas en materia de energía y clima, al igual que dicha sustitución debe implementarse respecto de las decisiones referidas a la política fiscal de la Unión Europea.

Finalmente, en cuanto a la posible transgresión del principio de libre competencia, el TJUE ignora la discriminación positiva a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, debido a que el IVPEE no resulta aplicable a la electricidad producida fuera de España y otorga una ventaja competitiva a los productores no nacionales que puede vulnerar el artículo 107.1 del TFUE, al ser considerado una ayuda de Estado que distorsiona la libre competencia del mercado de la electricidad, pues al incorporarse este impuesto entre el elenco de los costes de producción de la energía produce un encarecimiento de la energía eléctrica producida en nuestro país frente a la energía importada. Hasta ahora, España no cuenta con la interconexión suficiente y por ello nuestro país es considerado una isla eléctrica, pues apenas llega al 5 % (nuestro país está conectado con Portugal, Marruecos y Francia), porcentaje que aún queda lejos del 10 % mínimo de interconexión que en 2020 los Estados miembros deberían haber alcanzado tal y como recomendó en 2002 la Unión Europea, en aras de la consecución del Mercado Único de la electricidad. Esto significa que nuestra baja interconexión no facilita los intercambios de electricidad, pero en el caso de que dicha interconexión mejorase, la situación desfavorecería enormemente la producción eléctrica española que se ve sujeta a distintos gravámenes no medioambientales que la penalizan respecto a la producida fuera de nuestro país.

A la vista de lo anterior, podemos decir que el IVPEE es un impuesto que carece de una finalidad medioambiental y que se suma a los costes de producción de la energía eléctrica española sin tener en cuenta los daños medioambientales que dicha actividad de producción ocasiona.

Al establecer un tipo de gravamen único para todas las tecnologías productoras de electricidad ocasiona la discriminación de aquellos agentes que la producen de forma sostenible, como son las de origen renovables, que no ven reflejados sus esfuerzos e inversiones en el precio de la electricidad. Esto a pequeña escala entra en contradicción con la filosofía del mecanismo de ajuste del carbono en frontera, medida que, si se pone en marcha, exigiría que quizá a nivel interno se estableciera un mecanismo similar, y así en el caso del IVPEE se podría haber conseguido mediante una escala de gravamen que se correspondiese con las emisiones producidas en cada caso por las distintas tecnologías de producción eléctrica.

Quizá, en el nuevo marco que se propone ahora con el Pacto Verde Europeo, tributos como el IVPEE deben ser objeto de una verdadera «ambientalización» para favorecer el de-

---

<sup>8</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo: Una toma de decisiones más eficiente y democrática en la política energética y climática de la UE. COM (2019) 177, final, que continúa la anterior Comunicación con el mismo nombre y referida a la fiscalidad. COM (2019) 8 final.

sarrollo y el uso de la energía renovable, y atender al coste medioambiental de la generación eléctrica, que es responsable de más del 17% de las emisiones de gases de efecto invernadero en España, y que a su vez les coloca en una posición desfavorable a la hora de competir con la electricidad importada por el Gobierno de España, por ejemplo, de Marruecos, cuyo nivel de protección medioambiental es muy inferior al español, tanto que las emisiones de la electricidad marroquí triplican a las emisiones de la electricidad española, pero como todos los mercados el *pool* del mercado eléctrico solo atiende al precio y no a las emisiones, lo cual también debería ser objeto de examen. La Unión Europea deberá adoptar una posición clara y sin dobleces respecto a la sostenibilidad energética, afrontando de una vez por todas una política común en materia de descarbonización e impedir que a estas alturas en las que se persigue el liderazgo europeo sostenible en Alemania se ponga en marcha una nueva central térmica.

## Referencias bibliográficas

- Gago Rodríguez, A.; Labandeira Villot, X. y López Otero, X. (2016). Las nuevas reformas fiscales verdes. *Economist for Energy*, 2016, WP 05/2016.
- 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.
- 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.
- Tullock, G. (1967). Excess benefit. *Water Resources Research*, 3, 643-644.