

**LA DECLARACIÓN DE COMPATIBILIDAD
DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE PRODUCCIÓN
DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA (IVPEE) CON EL DERECHO
DE LA UNIÓN EUROPEA: ASUNTO OLIVA PARK
(SENTENCIA DEL TJUE DE 3 DE MARZO DE 2021,
C-220/19)**

**The Declaration Of Compatibility Of The Spanish Tax On The Value
Of Electric Energy Production With Eu Law: Oliva Park Case (Cjeu
Judgment Of 3 March 2021, C-220/19)**

Ricardo Alonso García
José Manuel Almudí Cid*

RESUMEN: El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, aprobado en el año 2012, ha sido cuestionado tanto desde la perspectiva del ordenamiento constitucional como del Derecho de la Unión Europea. Recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre esta cuestión declarando la compatibilidad del impuesto español con el Derecho de la Unión Europea, precisando el concepto de impuesto indirecto en el ámbito de

* Ricardo Alonso García, Catedrático de Derecho Administrativo y de la Unión Europea, Universidad Complutense de Madrid. Miembro del Instituto de Derecho Europeo e Integración Regional. Correo-e: rag@ucm.es. ORCID ID: 0000-0001-7619-6431. José Almudí Cid, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid. Miembro del Instituto de Derecho Europeo e Integración Regional. Correo-e: jalmudi@der.ucm.es. ORCID ID: 0000-0001-9230-4682.

El presente trabajo no ha contado con ninguna financiación directa o indirecta procedente de entidad alguna, pública o privada, con o sin ánimo de lucro

los impuestos especiales y el alcance de las obligaciones de los Estados a la hora de introducir beneficios fiscales motivados por objetivos medioambientales de la Unión Europea.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica; impuesto indirecto; fin ambiental.

ABSTRACT: The Spanish Tax on the Value of Electricity Production, approved in 2012, has been questioned both from the perspective of constitutional and European Union law. Recently, the CJEU has ruled on this issue declaring the compatibility of the Spanish Law with EU Law, specifying the concept of indirect tax in the field of excise duties and the range of Member States obligations in order to implement tax incentives connected with EU environmental objectives.

KEYWORDS: Tax on the Value of Electricity Production; indirect tax; environmental purpose.

SUMARIO: INTRODUCCIÓN.—1. NATURALEZA Y CONFIGURACIÓN DEL IVPEE.—2. LA DECLARACIÓN DE EUROPEIDAD DEL IVPEE POR EL TS EN 2018.—3. EL CUESTIONAMIENTO DE LA EUROPEIDAD POR EL TSJ DE VALENCIA EN 2019.—4. LA DECLARACIÓN DE COMPATIBILIDAD DEL IVPEE CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: STJUE DE 3 DE MARZO DE 2021: 4.1 La imposibilidad de crear nuevos tributos indirectos sobre productos energéticos. 4.2 La compatibilidad con la Directiva 2009/28/CE: indiferenciación de los distintos modelos productivos en virtud de criterios medioambientales. 4.3 Inexistencia de ayuda de Estado ilegal a raíz de discriminación positiva a los productores nacionales.

INTRODUCCIÓN

Como ya explicamos en otro lugar¹, el consumo de energía eléctrica es uno de los más penalizados por nuestro sistema fiscal. Tributos como el Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) someten a gravamen, en distintas fases, la electricidad que se produce y consume en nuestro territorio.

A dichas figuras impositivas se suman otras que recaen sobre la energía de fuente hidroeléctrica o nuclear²; además, no hay que olvidar los tributos au-

¹ Alonso García y Almudí Cid (2020, p. 56).

² Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, todos ellos regulados por la Ley 15/2012.

tonómicos y locales sobre los aerogeneradores u otras instalaciones eléctricas de generación, distribución o su mera comercialización³.

El IVPEE fue introducido en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, y tenía como finalidad, junto a otras medidas, financiar el denominado déficit de la tarifa eléctrica (tarifa de acceso), mediante la que se repercuten al consumidor los peajes por el transporte y distribución, así como las primas a la producción con energías renovables y cogeneración y otros costes incluidos en el suministro de la electricidad⁴.

La recaudación media anual derivada de la aplicación de este tributo, desde su aprobación, se ha situado en torno a los 1.500 millones de euros, si bien es preciso subrayar que su aplicación se suspendió temporalmente mediante la aprobación del Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, exonerándose de tributación la electricidad producida e incorporada en el sistema eléctrico durante el último trimestre de 2018 y el primero de 2019, con el fin de paliar el incremento del precio de la electricidad experimentado por los consumidores durante dicho periodo. Con esta norma de urgencia, posteriormente convalidada por el Parlamento, el Gobierno daba respuesta al fuerte repunte del precio de la electricidad en el mes de agosto de 2018, que en septiembre de dicho año se elevó a máximos anuales.

La constitucionalidad de la Ley 15/2012 ha sido discutida y confirmada por el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) en diversas ocasiones⁵. El problema de la constitucionalidad de la Ley ganó, además, en complejidad, al entremezclarse con su posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión. A dicha complejidad, consistente en manejar, en términos sustanciales o materiales, dos parámetros de control sobre la Ley, se sumaba la dificultad de cómo afrontar, en términos procesales, dicho control⁶.

³ Por ejemplo, el canon que, en algunas Comunidades Autónomas, grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica o las tasas municipales vinculadas con la utilización del dominio público para la conducción de la energía eléctrica.

⁴ El precio que paga el consumidor a su comercializador es fruto de la suma del precio de la energía, libremente negociada entre el cliente y su comercializador, y la tarifa de acceso. Más concretamente, como se deduce del Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo, un consumidor eléctrico ordinario paga por tres conceptos: (1) el coste de las redes, (2) otros costes del sistema aparte de las redes (básicamente las primas a las renovables, cogeneración y residuos, retribución adicional para los sistemas no peninsulares y anualidad del déficit) y (3) la energía que consume más el respaldo del sistema (esto es, la disponibilidad permanente del sistema para consumir).

⁵ STC 183/2014, de 6 de noviembre y ATC 69/2018, de 20 de junio.

⁶ Sobre esta cuestión, cfr. nuestro trabajo antes citado, pp. 79 a 86.

Por si todo ello fuera poco, se produjo finalmente la entrada en escena de un Tribunal Superior de Justicia autonómico, dando el paso, eludido por el TS, de abrir la vía prejudicial. Finalmente, dicha cuestión prejudicial ha sido resuelta por el Tribunal de Luxemburgo en su sentencia de 3 de marzo de 2021⁷, declarando la compatibilidad del IVPEE con el Derecho de la Unión Europea.

En los siguientes apartados procederemos a exponer la controversia planteada y los argumentos manejados por el TJUE a favor de dicha compatibilidad.

1. NATURALEZA Y CONFIGURACIÓN DEL IVPEE

Según se desprende de los arts. 1 y 4 de la Ley 15/2012, el IVPEE se configura legalmente como un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.

Su hecho imponible es la producción e incorporación de energía al sistema eléctrico, medida en barras de central, siendo la base imponible del mismo el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción de electricidad y su incorporación al sistema. A dicha base imponible se aplica un tipo fijo de gravamen del 7 %. Son sujetos pasivos de este tributo las personas, físicas y jurídicas, así como los entes previstos en el art. 35.4 de la Ley General Tributaria, que realicen en territorio español las actividades de producción e incorporación al sistema de energía eléctrica.

El impuesto se devenga el último día del año natural, si bien se establece un pago fraccionado que los contribuyentes, con un valor de producción en el año anterior igual o superior a 500.000 euros, deberán realizar entre el día 1 y el 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero del año siguiente, correspondiente al periodo de los tres, seis, nueve o doce meses de cada año natural. De no alcanzar dicha cifra de producción, el periodo voluntario de declaración y pago es único, fijándose entre el 1 al 20 de noviembre.

A raíz de la referida configuración del IVPEE, su calificación como tributo directo resulta cuestionable. Según veremos, precisar la naturaleza de este tributo resultará esencial para determinar su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea. Y en este sentido hemos de anticipar que, mientras la tradicional diferenciación entre impuestos directos e indirectos empleada en nuestro país atiende básicamente al indicio de capacidad económica empleado por el legislador para diseñar el hecho imponible, el concepto de impuesto indirecto acuñado por el Tribunal de Luxemburgo obliga a tomar en consideración criterios distintos, entre los que predomina la posibilidad de trasladar la carga tributaria al consumidor, que pueden llegar a conducir

⁷ STJUE de 3 de marzo de 2021, *Promociones Oliva Park, S.L.*, C-220/19.

a una calificación diversa a la realizada por el legislador español, tal y como se expondrá más adelante.

Por otra parte, también resulta controvertida su condición de tributo medioambiental, lo que también puede resultar relevante para justificar su adecuación al Derecho de la Unión.

Según se deduce del Preámbulo de la Ley 15/2012, su aprobación estuvo encaminada a obtener recursos suficientes para garantizar la financiación del sistema eléctrico. En concreto, en la Parte II de dicho Preámbulo, desprovista de valor normativo pero susceptible de ser tomada en consideración a efectos interpretativos, se alude expresamente a la finalidad esencialmente financiera del IVPEE en los siguientes términos: “con el fin de favorecer el equilibrio presupuestario se establece en el Título I de esta Ley, un impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica”. Estaríamos, pues, ante un tributo finalista, al afectarse su recaudación a sufragar los costes del sistema eléctrico, que se han visto notablemente incrementados a raíz del recurrente déficit tarifario⁸. En este sentido, la Disposición Adicional segunda de la Ley 15/2012 dispone que “(e)n las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el art. 16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, un importe equivalente a la suma de los siguientes: a) La estimación de la recaudación anual derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente ley y 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”.

Ahora bien, sin perjuicio de que su recaudación se encuentre afectada a la financiación del sistema eléctrico, el legislador manifiesta que el tributo obedece a una finalidad medioambiental, habida cuenta de que, como también se afirma en el mencionado Preámbulo (Parte II), “(e)ste impuesto gravará 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 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. El impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación”.

De este modo, en el Preámbulo de la Ley 15/2012, al tiempo que se reconoce la vocación esencialmente financiera de un impuesto que, según ya se advirtió, está dotado de una relevante capacidad recaudatoria con la finalidad de atemperar los efectos del déficit tarifario, se hace asimismo referencia a una supuesta finalidad medioambiental, vinculada con las inversiones que deben acometerse en las redes de transporte y distribución de energía, lo cual, sin embargo, no encuentra reflejo inmediato en la configuración del tributo.

⁸ Ortiz Calle (2019, p. 87).

2. LA DECLARACIÓN DE EUROPEIDAD DEL IVPEE POR EL TRIBUNAL SUPREMO

En el año 2016, el TC declaró la precedencia del control prejudicial frente al de constitucionalidad en un asunto en el que, aparentemente, el TS albergaba dudas tanto de la constitucionalidad del IVPEE como respecto a su adecuación al Derecho de la Unión Europea⁹.

Sin embargo, una vez que la litis retornó al TS, este, mediante un Auto dictado en el año 2018, descartó (tras abrir un plazo de alegaciones a las partes para posicionarse acerca de la posible incidencia en el proceso de la Sentencia dictada por el TJUE en el asunto *Elecdedy Carcelen e.a.*)¹⁰ cualquier posible incompatibilidad del IVPEE con el Derecho de la Unión¹¹.

Aunque el TS no aportó ningún elemento más a su motivación, limitándose a mencionar el referido pronunciamiento del TJUE, todo parece indicar que, a raíz de la doctrina sentada en dicho asunto, consideró que existían razones para estimar que el IVPEE no infringía el Derecho de la Unión. En efecto, el TS pareció llegar a la convicción de que los argumentos empleados por el TJUE para declarar la adecuación a Derecho europeo del canon eólico de Castilla-La Mancha eran perfectamente extrapolables al IVPEE. No obstante, como tendremos ocasión de exponer con mayor detalle en los próximos apartados, atribuir al IVPEE la condición de impuesto directo que no recae sobre el consumo de energía eléctrica, conclusión que fue la que dio lugar a que el canon eólico se considerara compatible con el Derecho de la Unión, no resultaba una cuestión del todo pacífica.

3. EL CUESTIONAMIENTO DE LA EUROPEIDAD DEL IVPEE POR EL TSJ DE VALENCIA EN 2019

En el asunto *Oliva Park*, el TSJ Valencia se apartó por completo de la valoración realizada por el TS en 2018, planteando al TJUE cuatro cuestiones en relación con la adecuación del IVPEE al Derecho de la Unión Europea¹².

En primer lugar, el TSJ albergaba la duda respecto a si el art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CE¹³ debía interpretarse en el sentido de que se opone y contradice un impuesto nominalmente directo como el IVPEE que, atendiendo a su verdadera naturaleza, resultaría ser un impuesto indirecto, sin fina-

⁹ ATC 168/2016, de 4 de octubre.

¹⁰ STJUE de 20 de septiembre de 2017 (C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16).

¹¹ ATS 3/2018, de 10 de enero.

¹² Asunto C-220/19, *Promociones Oliva Park S.L. vs. Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana*.

¹³ 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.

lidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria, sin que la calificación que le atribuyera el Derecho nacional pudiera primar sobre la interpretación del Derecho de la Unión, que se rige por los objetivos propios de este ordenamiento jurídico y en función de las características objetivas del gravamen.

En segundo lugar, solicitaba que se clarificara si, pese a la calificación del IVPEE como impuesto medioambiental, este tributo perseguiría una esencial finalidad recaudatoria, gravando de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medioambiente, con infracción de los arts. 1.3, apartados 1, 2 y 3.a), en relación con este último con el art. 2.k), de la Directiva 2009/28/CE¹⁴.

En tercer lugar, el TSJ consideró que resultaba necesario dilucidar si el principio de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables se oponía al IVPEE, en la medida que éste concedería el mismo tratamiento fiscal a la energía procedente de fuentes no renovables que a la que procede de fuentes renovables, con discriminación de éstas y con vulneración del sistema de apoyo previsto en el artículo 2.k) y concordantes de la Directiva 2009/28/CE.

Por último, TSJ estimó preciso determinar si el mencionado principio de libre competencia y los arts. 32, 33 y 34 de la Directiva 2009/72/CE¹⁵ se oponían al IVPEE, de llegar a considerarse que éste ampararía una discriminación positiva a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, con distorsión del mercado interior de la energía eléctrica y del acceso a la red.

4. LA DECLARACIÓN DE COMPATIBILIDAD DEL IVPEE CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: STJUE DE 3 DE MARZO DE 2021

4.1. La imposibilidad de crear nuevos tributos indirectos sobre productos energéticos

La primera de las cuestiones prejudiciales dilucidada por el TJUE mediante Sentencia de 3 de marzo de 2021 (de su Sala Décima, sin Conclusiones de Abogado General), es la relativa a si el IVPEE puede ser calificado como un impuesto indirecto que somete a gravamen un producto sujeto, al mismo tiempo, a impuestos especiales. En este sentido, debemos subrayar que

¹⁴ Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.

¹⁵ Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE.

el Derecho derivado de la Unión impide a los Estados miembros aprobar y exigir tributos indirectos sobre productos energéticos, como la electricidad, distintos de los que han sido objeto de armonización, salvo que estos estén dotados de una finalidad extrafiscal¹⁶.

Como es sabido, la distinción entre impuestos directos e indirectos se suele sustentar, en nuestro país, en diversos criterios diferenciadores. El criterio más común, al que normalmente se ciñe el legislador español, es el que atiende a la capacidad económica del sujeto que resultará gravado por el tributo. Desde esta perspectiva, serán impuestos directos los que gravan la capacidad económica medida a través de índices directos (renta o patrimonio), mientras que los indirectos serán los que deducen la existencia de dicha capacidad mediante índices indirectos (gasto o consumo).

Sin embargo, desde una perspectiva “jurídica”, tal distinción se articula en virtud del método directo o indirecto de recaudación del tributo. A raíz de este criterio, serán impuestos directos aquellos recaudados directamente del sujeto cuya capacidad económica se quiere gravar (*v. gr.*: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) e indirectos aquellos en los que se grava dicha capacidad indirectamente, haciendo sujeto pasivo a otra persona distinta, pero con la posibilidad de repercutir legalmente el impuesto a la persona que se quiere gravar (*v. gr.*: IVA).

Ahora bien, al objeto de determinar la adecuación del IVPEE con el Derecho de la Unión, y en concreto con los impuestos especiales, el TJUE ha acuñado un concepto propio de impuesto indirecto, que prevalece sobre cualquier otro criterio de clasificación por el que, a estos efectos, puedan haber optado los distintos Estados miembros. Ciertamente, el IVPEE es un impuesto que recae sobre la electricidad y, por ende, incide en una de las fuentes de energía contempladas por las Directivas 2003/96/CE y 2008/118/CE. No obstante, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, con el fin de determinar si nos encontramos ante un impuesto indirecto, no bastará con que la materia imponible del IVPEE sea la electricidad, resultando necesario determinar si el mismo grava, directa o indirectamente, el consumo eléctrico al que se refiere la Directiva 2003/96/CE, siendo imprescindible precisar quién soporta la carga del tributo¹⁷.

Como puede apreciarse, el concepto de impuesto indirecto acuñado por el TJUE se aproxima más al derivado de la aplicación del anteriormente referido criterio de clasificación “jurídico”, que toma en consideración la posibilidad de trasladar la carga tributaria a un tercero, que al empleado tradicional-

¹⁶ Artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad y artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de impuestos especiales.

¹⁷ Asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, citado, apartado 60.

mente por el legislador español, en el que se atiende al índice de capacidad económica gravada al distinguir entre impuestos directos e indirectos.

Pese a tal similitud, es posible observar una relevante diferencia entre el mencionado criterio “jurídico” de clasificación y el empleado por el TJUE. De su doctrina se desprende que, asimismo, habrán de considerarse impuestos indirectos, al objeto de identificar los límites al poder tributario de los Estados miembros, aquellos cuyo coste se traslada a los consumidores vía precio, al margen de un mecanismo jurídico de repercusión, de forma diversa a lo que acontece en el IVA o en determinados Impuestos Especiales¹⁸.

El alcance de esta configuración se observa, con toda claridad, en el asunto *Braathens* (1999)¹⁹, en el que el TJUE declaró que debe considerarse que un impuesto nacional, encaminado a la protección del medio ambiente y que recae sobre el tráfico aéreo, calculado en función de datos relativos al consumo de carburante y a las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno en un trayecto aéreo medio del tipo de avión utilizado, grava el consumo de dichos carburantes. Lo que determina que nos encontramos ante un impuesto indirecto, pues existe una relación directa e indisociable entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes emitidas al producirse dicho consumo.

Por el contrario, se ha considerado que la exigida relación directa e inmediata del presupuesto de hecho del tributo con el consumo de electricidad no concurre en el supuesto de un tributo alemán que grava el uso de combustible nuclear por una central productora de energía eléctrica. En la sentencia dictada por el TJUE en el asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (2015), se declaró que el volumen de electricidad generado por un reactor nuclear no vendrá directamente condicionado por la cantidad de combustible nuclear empleado, pudiendo variar la producción en función de la naturaleza y de las propiedades del combustible utilizado y del grado de rendimiento del reactor de que se trate. Es más, dicho impuesto puede percibirse exclusivamente como consecuencia de la reacción en cadena mantenida, sin que se produzca necesariamente ni, en consecuencia, se consuma, cantidad alguna de electricidad²⁰.

A pesar de no apreciarse en este asunto la existencia del mencionado vínculo inmediato y directo, el pronunciamiento resulta crucial en la configuración del concepto autónomo de impuesto indirecto acuñado por el TJUE, puesto que en el mismo se sostiene que un tributo podrá ser considerado indirecto, a los efectos previstos en las Directivas 2003/96/CE y 2008/118/CE, pese a que no recaiga directamente sobre el consumidor²¹. En este sentido, se declara que nos encontraremos ante impuestos indirectos cuando, con in-

¹⁸ Ortiz Calle (2019, p. 96).

¹⁹ Asunto *Braathens*, apartados 22 y 23.

²⁰ Asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, citado, apartado 63.

²¹ Tampoco consideró el TJUE que concurría el mencionado vínculo inmediato y directo con el consumo de electricidad en el caso del canon eólico aprobado por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, que gravaba la utilización de aeroge-

dependencia de quién resulte el sujeto pasivo, el consumidor final soporta íntegramente el peso económico del impuesto de manera indirecta. Ya sea mediante una repercusión jurídica (como acontece en el IVA) o en virtud de una traslación vía precio del tributo, de modo que el impuesto acabe resultando neutro, en términos económicos, para el productor²².

Obviamente, en los supuestos de repercusión económica, la traslación al consumidor del importe del tributo podrá resultar total o parcial. De este modo, resulta obligado valorar si el coste del IVPEE es realmente susceptible de trasladarse por los productores y comercializadores de electricidad a los consumidores. Sin perjuicio de las pérdidas o mermas que puedan producirse en el proceso de distribución de la energía eléctrica, dado que la base imponible de aquel impuesto lo constituye el importe total que corresponda percibir al productor por la producción de electricidad y su incorporación al sistema, toda la electricidad puesta a consumo habrá sido previamente gravada necesariamente por el IVPEE²³.

La jurisprudencia previamente expuesta ha sido tomada en consideración por el Tribunal de Luxemburgo en su sentencia de 3 de marzo de 2021. Sin embargo, en el caso del IVPEE, se alcanza la conclusión que tiene la naturaleza de un impuesto directo, que no contraviene la prohibición de concurrencia con los impuestos especiales, partiendo de dos premisas.

En primer lugar, el TJUE considera que el hecho de que el IVPEE determine un incremento del precio de la energía no resulta, por sí mismo, suficiente para concluir que este impuesto se repercute íntegramente a los consumidores. En caso contrario, afirma el TJUE, todo impuesto 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, en el sentido del art. 1.2 de la Directiva 2008/118, pese a la falta de vínculo directo e indisoluble entre tal impuesto y el consumo de electricidad²⁴.

Coincidimos con el TJUE en que un incremento en el precio del consumidor final no determina, por sí solo, que el IVPEE se traslade completamente a los consumidores. No obstante, como hemos señalado previamente, la traslación total del coste del mencionado impuesto es una cuestión que debería poder acreditarse empíricamente ante el tribunal nacional, sin que, a nuestro

neradores afectos a la producción de energía eléctrica. Asunto *Elecdedy Carcelen e.a.*, citado, apartado 51.

²² Asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, citado, apartado 63.

²³ El art. 4.2 de la Directiva 2003/96 dispone que “se entenderá por “nivel de imposición” la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo”, por lo que habida cuenta de la configuración del hecho imponible del IVPEE, su traslación íntegra a la fase de consumo parece perfectamente factible.

²⁴ Asunto *Promociones Oliva Park, S. L.*, citado, apartado 54.

juicio, la mera hipótesis de una traslación parcial (y no íntegra) del IVPEE permita descartar que nos encontramos ante un impuesto indirecto, atendiendo a los criterios previamente sentados por Luxemburgo.

La segunda razón invocada por el TJUE para declarar la compatibilidad del IVPEE con el Derecho de la Unión es que la base imponible del impuesto toma en consideración las circunstancias particulares del productor, toda vez que dicho elemento de cuantificación de la obligación tributaria se cifra, por el legislador español, en el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción de electricidad y su incorporación al sistema.

Dicho importe viene determinado por el art. 14.5 de la Ley 24/2013, del Sector Eléctrico²⁵, en el que se establece que la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica al productor incorpora diversos conceptos, incluidos la energía eléctrica negociada a través de los mercados diario e interdiario, servicios de ajuste, la retribución en concepto de mecanismo de capacidad, la retribución adicional relativa a la producción de energía eléctrica en los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares y la retribución específica para la producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos.

El referido modelo retributivo de los productores de electricidad conduce al TJUE a considerar que algunos de los elementos que integran la base imponible del IVPEE no dependen, en exclusiva, de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema.

A estos efectos, el TJUE trajo a colación las manifestaciones del Gobierno español en relación con servicios de ajuste, en el marco de los cuales se retribuye la disponibilidad de una determinada capacidad de producción, así como de los mecanismos de capacidad, en cuyo marco, a su vez, el importe que constituye la retribución de los productores de que se trata se fija en una determinada cantidad de euros por megavatio y se basa, respectivamente, en la puesta a disposición de una determinada capacidad de producción y en el tamaño y capacidad de producción de la planta. Según las autoridades españolas, así sucede igualmente con la retribución específica de la producción de electricidad de fuentes renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, así como de la producción de electricidad en los territorios no peninsulares, respecto de los cuales se prevé un pago adicional en relación con los ingresos en el mercado de electricidad percibidos por los productores de que se trate²⁶.

Lo anterior conduce al Tribunal de Luxemburgo a considerar que el IVPEE 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. Por ello, el TJUE concluye sosteniendo que no cabe constatar un vínculo directo e indisociable

²⁵ Ley 24/2013, del Sector Eléctrico, de 26 de diciembre.

²⁶ Asunto *Promociones Oliva Park, S. L.*, citado, apartado 57.

entre el impuesto español y el consumo de electricidad, lo que excluye su incompatibilidad con el Derecho de la Unión²⁷.

Ahora bien, a nuestro juicio, un planteamiento formalista como el utilizado por el TJUE en el asunto *Oliva Park*, que atiende a si se toman en consideración, en alguna medida, las circunstancias del productor para cuantificar el tributo, con el fin de descartar la existencia de un vínculo inmediato y directo entre el IVPEE y las sumas abonadas por el consumidor, abre las puertas a que convivan con los impuestos especiales otras figuras impositivas que, deliberadamente, pueden haber sido creadas por los legisladores nacionales con la intención de que la carga tributaria se traslade a los consumidores vía precio.

En el caso particular del IVPEE, no puede perderse de vista que este tributo, como ya señalamos, fue suspendido temporalmente por el Gobierno, durante el último trimestre de 2018 y el primero de 2019, con el fin de paliar el incremento del precio de la electricidad experimentado por los consumidores durante dicho periodo; circunstancia que, a nuestro juicio, revela el vínculo inmediato y directo que ha sido descartado por Luxemburgo. Con otras palabras: el hecho de que la configuración del tributo que grava la producción eléctrica permita, en alguna medida, tomar en consideración determinadas circunstancias personales de los productores de energía, que tienen reflejo en la retribución que estos perciben por volcar energía a la red eléctrica y, por ende en la determinación de la base imponible, no debería haber conducido al TJUE a considerar que no hay una vinculación entre el IVPEE y el coste que acaba soportando el consumidor final.

En nuestra opinión, lo que en realidad habría resultado sumamente complejo es determinar si el importe del tributo se traslada económicamente, en su totalidad, a los consumidores finales. A tales efectos, conviene advertir que el mecanismo para la fijación del precio de la electricidad en España distingue entre la adquisición de electricidad en el mercado libre y en el mercado regulado²⁸, por lo que habría resultado necesario precisar en qué medida, inicialmente el productor; y ulteriormente el comercializador de electricidad, trasladan dicha carga tributaria al consumidor, prueba que consideramos no habría resultado sencilla.

Sobre esta cuestión el TJUE ya se había manifestado en el asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, en el que, en relación con el impuesto alemán en juego, que recaía sobre la producción de una central nuclear, consideró, siguiendo las Conclusiones del Abogado General, que el consumidor final podría, en principio, soportar íntegramente el peso económico de dicho impuesto de manera indirecta si el productor incluyera su importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, resultando el impuesto neutro para el productor.

²⁷ Asunto *Promociones Oliva Park, S. L.*, citado, apartado 57.

²⁸ Asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, citado, apartado 64.

No obstante, del análisis realizado por el tribunal remitente de la cuestión prejudicial se desprendería que el impuesto alemán no se podía repercutir íntegramente al consumidor final de electricidad, debido a la naturaleza particular de la energía eléctrica, que no permite determinar el origen de una cantidad dada de este producto, y al mecanismo de formación del precio de la electricidad vigente en Alemania, caracterizado, en esencia, por tratarse de un precio único que resulta de las negociaciones en la Bolsa eléctrica.

Por ello, a diferencia de lo declarado por el TJUE en su sentencia de 3 de marzo de 2021, consideramos que la valoración de si el IVPEE ha sido trasladado íntegramente a los consumidores españoles debería haber correspondido al tribunal nacional que planteó la cuestión prejudicial. Precisamente, esta fue la posición de la Comisión Europea en la observaciones escritas, fechadas el 25 de junio de 2019, presentadas ante el Tribunal de Luxemburgo en el marco del procedimiento judicial motivado por la cuestión prejudicial elevada por el TSJ de Valencia.

4.2. La compatibilidad con la Directiva 2009/28/CE: indiferenciación de los distintos modelos productivos en virtud de criterios medioambientales

El Tribunal de Luxemburgo aborda conjuntamente la segunda y terceras cuestiones prejudiciales planteadas. El TSJ Valencia consideraba que, al no introducirse criterios medioambientales en la configuración del tributo que permitieran atenuar la imposición de quienes producen electricidad de forma más respetuosa con el medioambiente, gravándose todos los modelos de producción en idénticos términos, se estaría vulnerando la Directiva 2009/28/CE, que busca fomentar el uso de energías renovables.

Con arreglo al art. 3.1 de dicha Directiva, los Estados miembros deben garantizar que la cuota de energía procedente de fuentes renovables en su consumo final de energía en 2020 sea equivalente como mínimo a su objetivo global nacional, que deberá ser coherente con el objetivo consistente en alcanzar una cuota mínima de un 20 % de energía procedente de fuentes renovables²⁹.

Además, los Estados miembros deberán introducir medidas diseñadas efectivamente para garantizar que la cuota de energía procedente de fuentes renovables sea igual o superior a la que figura en la “trayectoria indicativa” establecida en el anexo I, parte B, de la Directiva 2009/28/CE³⁰. A fin de alcanzar esos objetivos, los Estados miembros podrán aplicar “sistemas de apoyo” y conceder, por tanto, ayudas a la inversión, exenciones o desgravaciones

²⁹ Anexo I, parte A, de dicha Directiva.

³⁰ Art. 3.2 de la Directiva 2009/28/CE.

fiscales, devoluciones de impuestos, o incluso establecer la obligación de utilizar energías renovables³¹.

Ahora bien, como ya sostuvo el TJUE en el asunto *Elecdedy Carcelén e. a.*, según resulta del propio tenor del art. 3.3 de la Directiva 2009/28, y en especial del término “podrán”, los Estados miembros no están en absoluto obligados a aplicar sistemas de apoyo para promover la utilización de energía procedente de fuentes renovables, ni, con mayor razón, a configurarlos, si decidieran aplicar tales sistemas, como exenciones o desgravaciones fiscales. De este modo, 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.

En consecuencia, la posibilidad prevista en el art. 3.3 de la Directiva 2009/28/CE de que los Estados miembros establezcan sistemas de apoyo para promover la utilización de la energía procedente de fuentes renovables, en su caso en forma de exenciones o desgravaciones fiscales, no implica en absoluto que estos no puedan gravar a las empresas que desarrollan esas fuentes de energía y, concretamente, a los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica³². Como cabe observar, el planteamiento del TJUE es plenamente coincidente con la doctrina del TC español en relación con el principio de igualdad, según la cual el ordenamiento no consagra un derecho subjetivo a la desigualdad de trato.

Siguiendo esa misma línea jurisprudencial, en el asunto *Oliva Park*, el TJUE declara que en ninguna de las Disposiciones de la Directiva 2009/28 se prohíbe establecer un impuesto, como el IVPEE, que grave la producción de electricidad y su incorporación en el sistema, también cuando la electricidad se produce a partir de fuentes de energía renovables³³. Por consiguiente, la posibilidad prevista en el art. 3, apartado 3, de la Directiva 2009/28 de que los Estados miembros establezcan sistemas de apoyo para promover la utilización de la energía procedente de fuentes renovables, en su caso en forma de exenciones o desgravaciones fiscales, no implica en absoluto que estos no puedan gravar a las empresas que desarrollan esas fuentes de energía³⁴.

Así pues, pese a que nada impide al legislador tomar en consideración razones medioambientales para configurar los tributos como un instrumento de política económica o para cumplir los fines marcados por la Directiva 2009/28/CE, en el supuesto del IVPEE, su aplicación generalizada responde a una lícita opción del legislador, que cuenta con un amplio margen de manio-bra para el establecimiento y configuración del tributo.

³¹ Art. 3.3 de la Directiva 2009/28/CE.

³² Asunto *Elecdedy Carcelen e. a.*, citado, apartados 30 a 33.

³³ Asunto *Promociones Oliva Park, S. L.*, citado, apartado 67.

³⁴ Asunto *Promociones Oliva Park, S. L.*, citado, apartado 69.

4.3. Inexistencia de ayuda de Estado ilegal a raíz de discriminación positiva a los productores no nacionales.

El TSJ de Valencia planteaba, en fin, que la configuración del IVPEE podía favorecer a los productores extranjeros de electricidad, que no se verían afectados por este impuesto, frente a los productores nacionales, que deben abonar al Estado el 7 % del valor de la electricidad volcada al sistema.

Como ya señalamos en otro lugar, si nos encontrásemos ante un tributo directo, el hecho de que no se grave a los contribuyentes no residentes en territorio español no plantearía problema alguno: por una parte, el Derecho de la Unión permite la denominada discriminación inversa³⁵, y, por otra, al tratarse de una producción de electricidad que tiene lugar fuera del territorio español, no cabe considerar, a nuestro juicio, que nos encontremos ante situaciones comparables³⁶.

Esta es la conclusión alcanzada por el TJUE, que declaró que de los autos no se desprendía que los ingresos procedentes de la percepción del IVPEE constituyeran el modo de financiación de una medida de ayuda estatal. De ello se colige que no cabe considerar que el IVPEE esté incluido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE relativas a las ayudas estatales.

Por otra parte, el TJUE también consideró que, si bien los arts. 32 y 34 de la Directiva 2009/72 contemplan el principio general de no discriminación en el ámbito del mercado interior de la electricidad al regular el acceso de terceros a la red de forma objetiva y no discriminatoria, dicha regulación no resulta de aplicación a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad en el territorio de un Estado miembro³⁷.

Por consiguiente, los mencionados preceptos de la Directiva 2009/72 no se opondrían a un impuesto, como el IVPEE, que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico español y no grava la misma situación en relación con la energía eléctrica importada.

FUENTES CITADAS

A. Bibliografía

Alonso García, R. y Almudí Cid, J. M. (2020). El Tribunal Supremo ante la constitucionalidad y europeidad de las leyes (a propósito del Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica). *Revista de Administración Pública*, 212, pp. 55-86.

³⁵ Ortiz Calle (2019, p. 110).

³⁶ Alonso García y Almudí Cid (2020, p. 78).

³⁷ Apartado 78.

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*, 437-338, pp. 83-116.

B. Legislación y jurisprudencia

Auto TC 168/2016. (4 oct.). ECLI:ES:TC:2016:168A.

Auto TC 69/2018 (20 jun.). ECLI:ES:TC:2018:69A.

Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. «DOUE» L 283 (31 de oct. de 2003).

Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de impuestos especiales. «DOUE» L 9 (14 de ene. de 2008).

Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE. «DOUE» L 140 (5 de jun. de 2009).

Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE. «DOUE» L 211 (14 de ago. de 2009).

Ley 24/2013, del Sector Eléctrico, de 26 de diciembre. «BOE» núm. 310 (27 de dic. de 2013).

Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo. «BOE» núm. 243 (10 de oct. de 2015).

Sentencia TC 183/2014 (6 de nov.). ECLI:ES:TC:2014:183.

Sentencia TJUE (1999) *Braathens*, C346/97. EU:C:1999:291.

Sentencia TJUE (2015). *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14. ECLI:EU:C:2015:354

Sentencia TJUE (2017). *Elecdey Carcelen e.a.*, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16. ECLI:EU:C:2017:705.

Sentencia TJUE (2021). *Promociones Oliva Park, S.L.*, C-220/19. ECLI:EU:C:2021:163.

