

Sobre la viabilidad del Impuesto español sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica con el Derecho de la Unión Europea

A propósito de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de marzo de 2021, *Oliva Park*, asunto C-220/19

Daniel Casas Agudo

Published: 21 de septiembre de 2022

On the feasibility of the Spanish Tax on the Value of Electricity Production in respect of the European Union Law. In relation to Judgement of the European Union Court of 3 March 2021, *Oliva Park*, Case C-220/19

In virtue of Judgement of the European Union Court of 3 March 2021, *Oliva Park* (case C-220/19), the Spanish Tax on the Value of Electricity Production was declared to be in accordance with Community Law. This tax was intended to adapt the Spanish tax system to a more efficient and environmentally friendly use of electricity and its legality, both internally and in light of the European Union Law, was questioned from its very creation by Spanish Law 15/2012, of 27 December. The purpose of the present piece of work is to analyse the main grounds for rejection presented by the European Court of the preliminary matters put forward, with a special focus on the problems involved in classifying such a tax as a ‘direct’ one, as regards its degree of compliance with the European system.

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de marzo de 2021, *Oliva Park* (asunto C-220/19), declaró la conformidad con el Derecho comunitario del Impuesto español sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, figura tributaria con la que se pretendía armonizar el sistema tributario español en relación con un uso más eficiente y respetuoso de la energía eléctrica y cuya legalidad, tanto interna como a la luz del Derecho de la Unión Europea, fue cuestionada desde su misma creación por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre. En el presente trabajo analizamos los principales argumentos esgrimidos por el Tribunal europeo en la desestimación de las cuestiones prejudiciales que se le plantearon, con especial atención a la problemática de la calificación de este tributo como “directo”, en cuanto determinante de su adecuación o no al ordenamiento europeo.

Keywords: Tax on the Value of Electricity Production; indirect tax; environmental objective; European Union Court; Community Law.

Daniel Casas Agudo: Universidad de Granada (España)

✉ dcasas@ugr.es

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO: 1. Introducción. Las dudas sobre la compatibilidad del IVPEE con los ordenamientos jurídicos interno y comunitario. 2. Supuesto de hecho y cuestiones prejudiciales. 3. La doctrina del Tribunal europeo. 3.1. IVPEE, el fomento de la producción de energía eléctrica de fuentes renovables y la libre competencia. 3.2. Sobre la naturaleza y finalidad del IVPEE. 4. A modo de conclusión. 5. Bibliografía.

1. Introducción. Las dudas sobre la compatibilidad del IVPEE con el ordenamiento jurídico interno y el comunitario.

Desde finales de la primera década del siglo XXI se han creado en España multitud de impuestos que han recaído sobre la actividad de generación de un producto de primera necesidad como es la electricidad. El precedente más inmediato en el tiempo de la anterior afirmación viene dado por el caso de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que, pretendiendo la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado y de los residuos radiactivos, a fin de estimular los niveles de eficiencia energética y, a la vez, asegurar una mejor gestión de los recursos naturales, así como avanzar en el nuevo modelo de desarrollo sostenible - tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental-, creó tres nuevos impuestos: 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, en lo que a nosotros interesa a los efectos del presente estudio, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (en adelante IVPEE), regulado en los arts. 1 a 11, integrantes del Título I de la citada Ley.¹

Debe recordarse que estos nuevos tributos se suman a los que ya gravan el consumo de la electricidad: el Impuesto sobre el Valor Añadido (a un 21%) y el Impuesto Especial sobre la Electricidad, que grava en fase única el suministro de energía de este tipo para consumo con un tipo del 5'11269632% (el 0'5% hasta el 31 de diciembre de 2021)² y ³. Tal y como se desprende del Real Decreto 900/2015,⁴ en el precio que abona un consumidor eléctrico ordinario a su comercializadora se pagan tres conceptos: el coste de las redes, otros costes del sistema aparte de las redes (como las primas a las renovables, cogeneración, residuos y retribución adicional para los sistemas no peninsulares y anualidad del déficit) y la energía que consume más el respaldo del sistema (es decir, la disponibilidad permanente del sistema para consumir). Como indican ALMUDÍ CID y PALAO BASTARDÉS, es en este último tramo de la factura (el conocido como *tramo variable*) donde las comercializadoras incorporan los costes derivados de otras figuras impositivas que gravan la actividad de generación de electricidad, tales como el IVPEE y otros tributos.⁵

1. Al mismo tiempo, la Ley 15/2012 creó un canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) consideró conforme al Derecho comunitario en su sentencia de 7 de noviembre de 2019, *Unesa* (C-105/18 y C-113/18), haciendo el Tribunal Supremo (en adelante TS) lo propio con el ordenamiento interno en su resolución de 15 de abril de 2021.
2. GARCÍA DE PABLOS, F.: "La legalidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica", *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2021, págs. 1 y 2.
3. De acuerdo con la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en el tramo minorista el coste impositivo de la factura representaría un 21'3% del total (los referidos IVA e Impuesto sobre la Electricidad). Este coste, sumado a los denominados peajes (que implican un 41'14% del precio), determina más del 60% del importe total de la factura que las comercializadoras recaudan en nombre y por cuenta del Estado, frente al 37'56% que constituye, en realidad, el importe facturado en concepto de energía consumida. ALMUDÍ CID, J. M. y PALAO BASTARDÉS, B.: "El impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) y la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19, *Oliva Park*: una visión crítica", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 135, octubre-diciembre 2021, pág. 20.
4. 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.
5. ALMUDÍ CID, J. M. y PALAO BASTARDÉS, B.: "El impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica

Conforme a las estadísticas publicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), el montante recaudado por este impuesto desde su fecha de entrada en vigor hasta el 31 de diciembre de 2020 ascendió a un total de 11.061 millones de euros, con una media de recaudación anual de 1.382 millones de euros.⁶ A la vista de la capacidad recaudatoria del arbitrio en cuestión, resultaba altamente previsible que este iba a ser fuertemente cuestionado, como así acabó siendo, y es que, desde su establecimiento, el IVPEE ha suscitado fundadas dudas sobre su admisibilidad a ojos tanto del ordenamiento jurídico nacional como del comunitario.⁷

La primera tacha de inconstitucionalidad que sobrevoló sobre este impuesto se basaba en la posible vulneración del art. 14 de la Constitución (en adelante CE), particularmente por una inconstitucionalidad por indiferenciación, que el recurrente justificó en el hecho de que el IVPEE no discriminara positivamente la energía procedente de fuentes no renovables. En su sentencia núm. 183/2014, el Tribunal Constitucional (en adelante TC) resolvió esta cuestión entendiendo que el art. 14 CE prohíbe una distinción infundada o discriminatoria, pero no consagra un derecho a la desigualdad de trato, ni ampara por tanto la falta de distinción en supuestos desiguales.⁸

La constitucionalidad de los artículos que regulan este impuesto fue objeto asimismo de dos cuestiones de inconstitucionalidad por parte del TS en las que el Alto Tribunal invocó: *a*) la existencia de doble imposición, al gravar el IVPEE el mismo hecho imponible, actividad económica o manifestación de capacidad económica ya gravado por el Impuesto municipal sobre Actividades Económicas (en adelante IAE); y *b*) la ausencia de la pretendida finalidad extrafiscal del impuesto. El TC decidió inadmitir sendas cuestiones de inconstitucionalidad mediante sus Autos de 13 de diciembre de 2016, al considerar que no le competía resolver cuestiones reservadas al TJUE, como son la tributación energética y el análisis de la legalidad de nuevas figuras en dicho ámbito.

El 10 de enero de 2018, el TS elevó una nueva cuestión de inconstitucionalidad por entender que este impuesto podría llegar a vulnerar el principio de capacidad económica dada su presunta similitud con el IAE. Dicha cuestión fue a su vez inadmitida por el TC en Auto 69/2018, de 20 de junio, al entender que el IVPEE no infringía el principio de capacidad económica (en tanto que nuestro ordenamiento jurídico solo proscribía la doble imposición entre tributos autonómicos y tributos estatales o locales), si bien no entró a valorar la posible inexistencia de una finalidad extrafiscal del IVPEE.⁹

Finalmente, en febrero de 2019, y como consecuencia de la aprobación del Real Decreto-Ley 15/2018, el Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) de la Comunidad Valenciana, a diferencia del criterio mantenido por el TS, formuló una serie de cuestiones prejudiciales al TJUE que fueron resueltas por la STJUE de 3 de marzo de 2021.

(IVPEE) y la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19, *Oliva Park: una visión crítica*, *op. cit.*, págs. 20 y 21.

6. El Real Decreto-Ley 15/2018 suprimió temporalmente el IVPEE en el cuarto trimestre de 2018 y el primero de 2019. A partir del segundo trimestre de ese año se volvió a recaudar el impuesto. En consecuencia, se produjo un fuerte crecimiento en 2020 (del 59,7%). Los ingresos obtenidos (1.146 millones) estuvieron, sin embargo, muy lejos de lo que tradicionalmente ha sido la recaudación del impuesto. El descenso que venían reflejando los precios del mercado mayorista en 2019, agudizado por el confinamiento inicial y la moderación posterior de la actividad y el consumo, y que solo cesó en la última parte del año, fue la principal explicación de la escasa recaudación del año.
7. YÁÑEZ, C.: "Compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa comunitaria", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 972/2021, pág. 1.
8. GARCÍA DE PABLOS, F.: "La legalidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica", *op. cit.*, pág. 5.
9. Para un análisis del citado Auto, nos permitimos remitir al lector a nuestro trabajo: "Sobre la legitimidad constitucional de la concurrencia del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica y el Impuesto sobre Actividades Económicas. A propósito del Auto del Tribunal Constitucional núm. 69/2018, de 20 de junio", *Nueva fiscalidad*, núm. 4, 2018, págs. 213 a 223.

2. Supuesto de hecho y cuestiones prejudiciales.

Como se ha apuntado, desde sus orígenes el IVPEE generó también dudas sobre su viabilidad comunitaria. Tras algún intento fallido para que el Tribunal de Luxemburgo se pronunciara sobre la compatibilidad de aquel con el Derecho de la Unión Europea (en adelante UE), llegamos a su sentencia recaída en el asunto *Promociones Oliva Park*, cuyo origen se encuentra en que la entidad *Oliva Park* presentó en la oficina gestora de la AEAT una solicitud de rectificación de autoliquidaciones presentadas en concepto de IVPEE (ejercicios 2013 a 2016) con solicitud de devolución de 12.609,58 €. Dicha solicitud fue denegada, por lo que la interesada presentó la oportuna reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que fue de igual modo desestimada en Resolución de 28 de septiembre de 2017.

Tras ello, *Oliva Park* interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de la Comunidad Valenciana, alegando que el impuesto en liza vulneraba las siguientes Directivas comunitarias: 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/CE; la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de la energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE; y la Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE.

En esencia, el Tribunal remitente justificó el planteamiento de las cuestiones prejudiciales por entender que la naturaleza y elementos estructurales del tributo eran propios de un impuesto indirecto, sin una finalidad específica y que discriminaba las fuentes de producción de energías renovables, lesionando el mercado interior y distorsionando la libre competencia.¹⁰ Concretamente se planteó:

- 1) Si el art. 1.2 de la Directiva 2008/118 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 ese ordenamiento jurídico y en función de las características objetivas del gravamen.
- 2) Si pese a la calificación del IVPEE como impuesto medioambiental, este tributo persigue una esencial finalidad recaudatoria, gravando de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medioambiente, con infracción de los art. 1, 3, apartados 1, 2 y 3.a), en relación este último con el art. 2.k), de la Directiva 2009/28.
- 3) Si debe interpretarse que el principio de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables se opone al IVPEE, en la medida en que concede el mismo tratamiento fiscal a la energía procedente de fuentes no renovables que a la que procede de fuentes renovables, con discriminación de estas y con vulneración del sistema de apoyo previsto en el art. 2.k) y concordantes de la Directiva 2009/28.
- 4) Por último, si el referido principio de libre competencia y los art. 32 a 34 de la Directiva 2009/72 se oponen al IVPEE, por considerar que permite una discriminación positiva a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, con distorsión del mercado interior de la energía eléctrica y del acceso a la red.

Todas estas cuestiones fueron rechazadas por la STJUE de 3 de marzo de 2021, que declaró así la conformidad del IVPEE con el Derecho comunitario.

10. ALMUDÍ CID, J. M. y PALAO BASTARDÉS, B.: "El impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) y la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19, *Oliva Park*: una visión crítica", *op. cit.*, pág. 22.

3. La doctrina del Tribunal europeo.

Como agudamente han señalado ALMUDÍ CID y PALAO BASTARDÉS, llama la atención cómo, aun a la vista de los elevados importes objeto de discusión (recordemos que el volumen de recaudación acumulada del tributo alcanzó los 11.061 millones de euros hasta diciembre de 2020), nos encontremos ante un pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo dictado sin Conclusiones del Abogado General. Lo anterior constituye sin duda un indicio de que el Tribunal europeo, tras oír a las partes, tuvo claro el sentido de la sentencia a dictar y entendió que el asunto no planteaba ninguna cuestión nueva, lo que le facultaba para dictar sentencia sin necesidad de tener en cuenta las reflexiones del Abogado General.¹¹

De entre los diversos puntos planteados por el TSJ de Valencia, el asunto que más dudas planteaba, como veremos, fue el referido a la primera cuestión prejudicial, esto es, a si el IVPEE podía calificarse, como mantenía el TSJ, de un impuesto de naturaleza indirecta (en cuyo caso el TJUE habría debido entrar a analizar si tenía una *finalidad específica* compatible con el art. 1.2 de la Directiva 2008/118), o si se trataba, por el contrario, como se mantenía en su normativa reguladora, de un impuesto directo.

3.1. IVPEE, el fomento de la producción de energía eléctrica de fuentes renovables y la libre competencia.

Comenzando con la segunda y tercera cuestión prejudicial (que fueron objeto de tratamiento conjunto por el TJUE en su sentencia), en ellas venía a plantearse, como hemos visto, una posible vulneración de la normativa comunitaria provocada por el tratamiento uniforme dispensado por el IVPEE a toda la energía eléctrica, independientemente de cuál fuere su fuente productora (una de carácter renovable o no). Ciertamente, como señala a este respecto MENÉNDEZ MORENO, “*es evidente que la regulación del referido IVPEE olvida la necesidad de diferenciar la fuente de producción de la energía eléctrica, de manera que no es posible encontrar en el texto legal ningún precepto favorecedor de la producción proveniente de las fuentes renovables*”.¹² En el mismo sentido se ha pronunciado el Comité de Personas Expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria: “*(...) la configuración del IVPEE no diferencia según los efectos medioambientales de las distintas tecnologías de generación eléctrica y perjudica doblemente la transición ecológica al dificultar la electrificación, puesto que eleva los precios relativos de la electricidad*”.¹³

El Tribunal de Luxemburgo descartó, en cualquier caso, la vulneración aludida, aduciendo (apartado 69 de la sentencia) que la citada Directiva 2009/28 (que viene a configurar un marco común para el fomento de las energías renovables y fija los objetivos nacionales obligatorios en relación con la cuota de energía procedente de fuentes renovables en el consumo final bruto de energía) establece (art. 3.3) que cada Estado miembro “*podrá*” aplicar sistemas de apoyo (en forma de beneficios fiscales) para el uso de energía procedente de fuentes renovables, por lo que no están obligados a ello. De este modo, no existiría obstáculo alguno -a juicio de la Corte europea- para que se establezcan impuestos como el IVPEE que graven por igual toda la energía eléctrica sin atender a su fuente de origen.¹⁴ El TJUE también considera irrelevante que el objetivo del impuesto no sea proteger el me-

11. ALMUDÍ CID, J. M. y PALAO BASTARDÉS, B.: “El impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) y la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19, Oliva Park: una visión crítica”, *op. cit.*, págs. 23 y 24.

12. MENÉNDEZ MORENO, A.: “Otro impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (y II). A propósito del Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 5 de marzo de 2019”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12/2019, pág. 8.

13. *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid, 2022, pág. 236.

14. Como señala SEDEÑO LÓPEZ, el TJUE se había pronunciado recientemente de un modo similar en su sentencia de 20 de septiembre de 2017, *Elecdey Carcelén S. A.* (asuntos acumulados C-215/16, 216/16 y 221/16), al hilo del canon eólico de Castilla-La Mancha: “*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*

dio ambiente, sino aumentar el volumen de ingresos presupuestarios. A este respecto, el Tribunal clarifica que, pesar de la referida habilitación contenida en la Directiva 2009/28 a favor del establecimiento de sistemas de apoyo a las energías renovables por parte de los Estados miembros, no está prohibido que estos puedan gravar a las empresas que desarrollan dichas fuentes de energía.¹⁵

Puede identificarse en este punto un paralelismo entre las argumentaciones del TJUE y las que hemos visto que vertió al respecto el TC en su sentencia núm. 183/2014: estamos, en definitiva, ante una decisión de carácter discrecional sin que el legislador esté obligado constitucionalmente ni por la Directiva 2009/28 a discriminar positivamente a las fuentes de energía renovable frente a las no renovables y no pudiéndose restringir el margen de dicha decisión “*por la exigencia de una diferenciación que no resulta constitucionalmente obligada, por más que al recurrente le parezca conveniente u oportuna (...)*” (FD 3º).

Por lo que se refiere a la cuarta cuestión prejudicial, se planteó como hemos visto la posible vulneración del art. 107.1 de Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) y de los arts. 32 a 34 de la Directiva 2009/72 (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) -preceptos estos últimos en los que se regula el acceso de terceros a la red de forma objetiva y no discriminatoria- ya que, a juicio del TSJ de Valencia, el IVPEE solo gravaría la energía producida e incorporada a la red por productores nacionales y no la energía importada y producida por productores no nacionales. De acuerdo también con el órgano remitente, la mencionada ventaja competitiva en favor de los productores no nacionales de electricidad (en tanto que no están sujetos al IVPEE) genera la consiguiente alteración de “*la libre circulación de mercancías, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, canalizados por la Directiva 2009/72, que regula el acceso de terceros a la red (artículos 32 a 34), de forma objetiva y no discriminatoria*”.

Por lo que se refiere, en primer término, a la afectación al art. 107 del TFUE, el Tribunal europeo no apreció (apartado 75) que el IVPEE causase una distorsión de la competencia entre los Estados miembros y declaró que de los autos no podía apreciarse que los ingresos procedentes de su percepción pudieran constituir una ayuda de Estado (en la medida en que con ellos no se financian medidas de ayuda estatal¹⁶).¹⁷ Por último, el Tribunal (apartados 78 y 79) no entró a analizar si el tributo cumplía con el principio de no discriminación (en el ámbito del mercado interior de la electricidad) de la Directiva 2009/72, toda vez que los impuestos no se engloban en el ámbito de aplicación de las normas de la UE en materia de subvenciones y esta no tiene por objeto el logro de la armonización fiscal de la industria eléctrica.¹⁸ Como señala ORTIZ CALLE en relación a este último punto, resultaba claro que el IVPEE respetaba el principio de no discriminación del art.

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 ésta” (apartados 31 y 32). SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea respalda el Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica (Análisis de la STJUE de 3 de marzo de 2021, Asunto-220/19)”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 6/2021, pág. 5. En el mismo sentido puede citarse la sentencia del asunto *Agrenergy Srl, Fusignano Due Srl y Ministero dello Sviluppo Economico* (STJUE de 11 de julio de 2019, C-180/18, C-286/18 y C-287/18), sobre una normativa italiana que permitía a un Estado miembro establecer la reducción, o incluso la supresión, de las tarifas de incentivación fijadas con anterioridad para la energía producida por instalaciones solares fotovoltaicas.

15. YÁÑEZ, C.: “Compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa comunitaria”, *op. cit.*, pág. 2.
16. *Vid.* STJUE de 20 de septiembre de 2018, *Carrefour Hypermarchés y otros*, C-510/16.
17. Aunque el IVPEE no incumple literalmente lo prescrito en los arts. 107 y 110 del TFUE al discriminar a empresas o producciones del propio Estado regulador del impuesto -y, por lo tanto, a la energía eléctrica producida en el mercado español-, en tanto que la finalidad de los preceptos indicados es la no discriminación de las empresas y producciones de cualquier Estado miembro respecto de las de los demás Estados miembros a que dé lugar el ordenamiento de cualquiera de ellos, como sugiere MENÉNDEZ MORENO, no parecía disparatada la acusación de discriminación de la energía eléctrica renovable generada en España que el Auto del TSJ de Valencia arrojó a la Ley reguladora del IVPEE. MENÉNDEZ MORENO, A.: “Otro impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (y II). A propósito del Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 5 de marzo de 2019”, *op. cit.*, págs. 8 y 9.
18. YÁÑEZ, C.: “Compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa comunitaria”, *op. cit.*, pág. 2.

18 del TFUE en tanto que se trataba de un supuesto de “discriminación inversa” admitida por la jurisprudencia comunitaria en los sectores no armonizados.¹⁹

3.2. Sobre la naturaleza y finalidad del IVPEE.

En lo atinente, por último, a la primera cuestión prejudicial, debe recordarse que 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, se opone a la creación de tributos indirectos al margen de los previstos en la misma (art. 1), salvo que tengan la consabida finalidad específica. Resultaba patente, pues, la relevancia de la calificación del IVPEE como impuesto directo -como constaba tanto en la Exposición de Motivos como en el articulado de la Ley 15/2012- o indirecto de cara a ponderar su adecuación al ordenamiento de la UE (no habría incumplimiento del mismo si se calificara de *directo*, pero sí si se le calificara de *indirecto*).²⁰ El Tribunal concluyó que el IVPEE no constituye un impuesto *indirecto* que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad, por lo que queda excluido del ámbito de aplicación del art. 1.2 de la Directiva 2008/118, el cual, por tanto, no se veía vulnerado por él.

En efecto, tras recordar en el apartado 45 del pronunciamiento que la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción con arreglo al Derecho de la Unión corresponde efectuarla a él en función de las características objetivas del gravamen en cuestión y con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional, afirma el Tribunal (apartado 54) que en la estructura del IVPEE “no existe un mecanismo formal de repercusión”, y el hecho “de que la aplicación del IVPEE entrañe un incremento del precio de la energía y, por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales no resulta, por sí solo, suficiente para concluir que este impuesto se repercute íntegramente a estos consumidores”. De lo contrario -afirma el Tribunal de Luxemburgo-, “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”. De igual modo, abundó el TJUE (apartado 58), “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”, sin que pueda constatar, como sería normal en un impuesto indirecto, “un vínculo directo e indisoluble entre este impuesto y el consumo de electricidad”.

Como puede comprobarse a la luz de estas consideraciones del juez europeo, la efectividad de la *repercusión económica* parece resultar el factor verdaderamente determinante, para el Derecho de la UE, de la calificación de un impuesto como *indirecto*. En la configuración de esta noción comunitaria de impuesto indirecto que el TJUE proyectó sobre el IVPEE, la sentencia de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, constituyó un hito fundamental, al establecer que, a efectos de las Directivas 2003/96/CE y 2008/118/CE, cabría hablar de impuestos de naturaleza indirecta siempre que exista el referido *vínculo* (inmediato y directo) entre el impuesto y las sumas abonadas por el consumidor, con independencia de que el impuesto fuese o no repercutido a este.²¹

19. ORTIZ CALLE, E.: “Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el derecho de la Unión Europea”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, pág. 110, citado por SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea respalda el Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica (Análisis de la STJUE de 3 de marzo de 2021, Asunto-220/19)”, *op. cit.*, pág. 5. Debe recordarse que nos encontramos ante un impuesto directo y, como es sabido, la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros (STJUE de 22 de diciembre de 2010, *Tankreederei*, C-287/10).

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

21. En el asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, el Tribunal analizó el presunto carácter indirecto de un impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad y consideró que, en tanto que el volumen de electricidad generado por un reactor nuclear no estaba directamente condicionado por la cantidad de combustible nuclear empleado, pudiendo variar la producción en función de la naturaleza y propiedades del combustible utilizado y del grado de rendimiento del reactor, no existía una relación directa e indisoluble entre el uso del combustible nuclear y el consumo de la electricidad producida por el reactor de una central nuclear. ALMUDÍ CID, J. M. y PALAO

Sobre este particular, el Tribunal comunitario pareció no tener en cuenta, en relación al IVPEE, que el Gobierno español aprobó el Real Decreto 15/2018, estableciendo una exención total por seis meses del IVPEE con la “*intención de reducir la factura eléctrica de los consumidores*” durante dicho periodo, circunstancia esta que puede entenderse como un indicio claro de existencia de un vínculo inmediato y directo entre la energía producida por los productores y el precio de esta en el tramo mayorista.

De acuerdo con ALMUDÍ CID y PALAO BASTARDÉS,²² sin embargo, aunque el IVPEE se recaude en la fase mayorista, es posible justificar su traslado al precio a abonar por los consumidores en el tramo minorista en la medida en que cabe adscribirlo al llamado *coste de producción de energía eléctrica* incluido en el término *energía*, el cual constituye uno de los cinco conceptos que integran la factura de la luz. En efecto, el citado *coste* se compone del precio de mercado de la electricidad, de los servicios de ajuste del sistema, así como de otros costes asociados al suministro, como es el IVPEE, que supone un coste asociado a la producción y vertido de energía a la red.²³

Aunque el TJUE no entró a analizar si existía o no una *finalidad específica* en el IVPEE -en la medida en que, al descartar su carácter indirecto, aquella decayó como elemento clave de su legalidad-²⁴ sí queremos señalar aquí, a modo de mero apunte, que aunque el apartado I del preámbulo de la Ley 15/2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, fundamenta la aprobación del IVPEE (y de los demás tributos que contempla dicha norma) en la protección del medio ambiente, lo cierto es que no existe en la estructura de nuestro impuesto (base imponible, cuota tributaria, etc.) ningún elemento que induzca a pensar que su finalidad no sea otra que la meramente recaudatoria, concretamente, la de *sostenibilidad financiera* del sistema eléctrico -finalidad, también, expresamente reconocida en el apartado II de la Exposición de Motivos-, toda vez que no estimula comportamientos protectores con el medio ambiente y, además, recuérdese que el impuesto no discrimina entre fuentes de energía para la producción de energía eléctrica.²⁵

4. A modo de conclusión.

Aunque los diversos pronunciamientos del TS, TC y TSJUE que han recaído hasta la fecha sobre la materia hayan despejado formalmente las dudas sobre la adecuación del IVPEE a los ordenamientos jurídicos interno y comunitario, esta figura continúa suscitando diversos interrogantes, como los relativos a su constitucionalidad por su posible lesión del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, al incidir sobre la misma sobre la que recae el IAE. Estas dudas no se verán del todo despejadas hasta que el TC se pronuncie sobre este punto,²⁶ o hasta la posible materialización de la propuesta de supresión de este impuesto contenida en el reciente *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*.

BASTARDÉS, B.: “El impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) y la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19, Oliva Park: una visión crítica”, *op. cit.*, pág. 27.

22. *Ibidem*, pág. 27.

23. Disiente en este punto GARCÍA DE PABLOS, para quien el peso económico de este impuesto no puede repercutirse íntegramente directamente, dado que el sistema de formación del precio de la luz en España se establece de acuerdo con la oferta y la demanda del mercado ibérico de electricidad (MIBEL, en el mercado diario organizado por el Operador del Mercado Eléctrico (OMIE), de acuerdo con la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico. GARCÍA DE PABLOS, F.: “La legalidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica”, *op. cit.*, págs. 6 y 7.

24. Las SSTJUE de 5 de marzo de 2015, asunto C-553/13, de 20 de septiembre de 2017, asuntos C-216/16, C-220/16 y C-221/16, y de 25 de julio de 2018, asunto C-553/13, explicitaron, en relación al citado requisito de la *finalidad específica*, que para que esta concurra “*es preciso que el impuesto tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la finalidad específica invocada. Por lo tanto, a pesar de que los Estados miembros de la Unión Europea están habilitados para introducir nuevos impuestos indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales, dichos impuestos deben tener fines específicos*”.

25. GARCÍA DE PABLOS, F.: “La legalidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica”, *op. cit.*, págs. 7 y 8. En su Auto de 10 de enero de 2018, el TS ya adujo que la finalidad extrafiscal-medioambiental del IVPEE no se reflejaba en el análisis de los elementos configuradores de su estructura.

26. YÁÑEZ, C.: “Compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa comunitaria”, *op. cit.*, págs. 2 y 3.

5. Bibliografía.

ALMUDÍ CID, J. M. y PALAO BASTARDÉS, B.: “El impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) y la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19, Oliva Park: una visión crítica”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 135, octubre-diciembre 2021.

Comité de Personas Expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria: *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid, 2022.

GARCÍA DE PABLOS, F.: “La legalidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2021.

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

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

SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea respalda el Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica (Análisis de la STJUE de 3 de marzo de 2021, Asunto-220/19)”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 6/2021.

YÁÑEZ, C.: “Compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa comunitaria”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 972/2021.