

# EL TRIBUNAL SUPREMO ANTE LA CONSTITUCIONALIDAD Y LA EUROPEIDAD DE LAS LEYES

(A PROPÓSITO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR  
DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA)

RICARDO ALONSO GARCÍA  
Universidad Complutense  
Instituto de Derecho Europeo e Integración Regional

JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID  
Universidad Complutense  
Instituto de Derecho Europeo e Integración Regional

## *Cómo citar/Citation*

Alonso García, R. y Almudí Cid, J. M. (2020).  
El Tribunal Supremo ante la constitucionalidad y la europeidad  
de las leyes (a propósito del impuesto sobre el valor  
de la producción de la energía eléctrica).  
*Revista de Administración Pública*, 212, 55-86.  
doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rap.212.02>

## **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, dando lugar a relevantes cuestiones sustantivas y procedimentales, que obligan a analizar la naturaleza y finalidad del impuesto, la preferencia entre las distintas vías de control jurisdiccional y la incidencia de las cuestiones prejudiciales ya planteadas sobre otros procedimientos judiciales nacionales en curso.

***Palabras clave***

Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica; impuesto indirecto; fin ambiental; cuestión de inconstitucionalidad; cuestión prejudicial; suspensión de procedimiento judicial.

***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, giving rise to relevant substantive and procedural issues, which require analysis of the nature and purpose of the tax, as well as the preference of the different means of judicial review, and the incidence of preliminary rulings over other ongoing domestic judicial proceedings.

***Keywords***

Tax on the Value of Electricity Production; indirect tax; environmental purpose; preliminary ruling on constitutionality; European preliminary ruling; suspension of judicial proceedings.

## SUMARIO

---

I. INTRODUCCIÓN: LA PROBLEMÁTICA GENERADA POR EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA (IVPEE). II. NATURALEZA Y CONFIGURACIÓN DEL IVPEE. III. EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DEL IVPEE: 1. El engranaje de las cuestiones incidentales de constitucionalidad y de europeidad: el ATC 204/2016, de 13 de diciembre. 2. La constitucionalidad del IVPEE: la STC 183/2014, de 6 de noviembre, y el ATC 69/2018, de 20 de junio. IV. EL CONTROL DE EUROPEIDAD DEL IVPEE: 1. El juicio positivo de europeidad del IVPEE: el ATS 3/2018 de 10 de enero. 2. El cuestionamiento de la europeidad del IVPEE: el ATSJ Valencia de 22 de febrero de 2019: 2.1. *La imposibilidad de crear nuevos tributos indirectos sobre productos energéticos*. 2.2. *La finalidad extrafiscal del impuesto y su configuración jurídica*. 2.3. *La compatibilidad con la Directiva 2009/28/CE: indiferenciación de los distintos modelos productivos en virtud de criterios medioambientales*. 2.4. *Ayuda de Estado ilegal a raíz de discriminación positiva a los productores no nacionales*. 3. En espera, incluido el TS, de la respuesta del TJUE. 4. Posibles escenarios en función de la respuesta del TJUE. V. LECCIONES PARA EL TS ANTE LA PRESIÓN BIPOLAR DEL TC Y DE LOS TRIBUNALES INFERIORES.

---

## I. INTRODUCCIÓN: LA PROBLEMÁTICA GENERADA POR EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA (IVPEE)

Sin lugar a dudas, el consumo de energía eléctrica es uno de los más penalizados por nuestro sistema fiscal. Tributos como el Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) someten a gravamen, en distintas fases, la electricidad que se produce y consume en nuestro territorio. A dichas figuras impositivas se suman otras que recaen sobre la energía de fuente hidroeléctrica o nuclear<sup>1</sup>; además, no hay que olvidar los tributos autonómicos

---

<sup>1</sup> Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resul-

y locales sobre los aerogeneradores u otras instalaciones eléctricas de generación, distribución o su mera comercialización<sup>2</sup>.

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 electricidad<sup>3</sup>.

La recaudación media anual derivada de la aplicación de este tributo, desde su aprobación, se sitúa 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, ulteriormente 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 fue discutida desde el primer momento, mediante un recurso de inconstitucionalidad promovido en marzo de 2013 por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía contra determinados preceptos de la ley.

La desestimación del recurso por el Tribunal Constitucional (en adelante, TC), lejos de poner fin a los problemas jurídicos de dicha norma, no fue sino el primer escalón que esta tuvo que superar a lo largo de un camino cuyo tramo final está, como veremos, aún por recorrer. En efecto, a partir de ese momento, y como

---

tantes de la generación de energía nucleoelectrica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, todos ellos regulados por la Ley 15/2012.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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).

se irá explicando a lo largo del presente estudio, la constitucionalidad de la Ley 15/2012 sería nuevamente cuestionada, por dos veces, por el Tribunal Supremo (en adelante, TS).

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 control. Esto es, habida cuenta de la segura intervención incidental del TC en el proceso ante el TS (una vez que este llegó al convencimiento de la inconstitucionalidad de la ley), y de la posible intervención también incidental en el mismo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) vía prejudicial (en el supuesto de advertir el TS dudas en la interpretación del derecho de la Unión llamado a ser utilizado como parámetro de control de la ley en términos de europeidad), se abría la incógnita acerca de si era posible simultanear la intervención de ambos intérpretes supremos, de la Constitución (vía cuestión de inconstitucionalidad) y del derecho de la Unión (vía cuestión prejudicial), o si se podía/debía anteponer una intervención a la otra y, en tal caso, cuál sería la llamada a tener precedencia sobre la otra.

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. La repuesta que al respecto ofrezca en su momento el TJUE, más allá de aclarar posibles dudas acerca de la compatibilidad de la ley con el derecho de la Unión, podría afejar nuevamente (tras la reprobación por el TC) la manera en que el TS viene conduciendo el proceso (o, mejor dicho, los procesos) contra la ley desde el año 2014, cuando vino a conocer de varias casaciones interpuestas contra desestimaciones por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de los recursos interpuestos contra la Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas HAP/703/2013, de 29 de abril, por la que se aprobó el modelo 583, «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía. Autoliquidación y Pagos Fraccionados», y se estableció la forma y el procedimiento para su presentación.

De todo ello nos ocuparemos a lo largo de las páginas siguientes.

## II. 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 im-

porte 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 período 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 y el 20 de noviembre.

A raíz de la referida configuración del IVPEE, su calificación como tributo directo resulta, cuando menos, cuestionable. Según veremos más adelante, 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 a una calificación diversa a la realizada por el legislador español, tal y como se expone más adelante.

Por otra parte, también resulta problemática su supuesta 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 tarifario<sup>4</sup>. En este sentido, la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012 dispone que:

---

<sup>4</sup> E. Ortiz Calle (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*, 437-348, pág. 87.

[...] (e)n las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, un importe equivalente a la suma de los siguientes: a) La estimación de la recaudación anual 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 se ha advertido previamente, 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.

### III. EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DEL IVPEE

#### 1. EL ENGRANAJE DE LAS CUESTIONES INCIDENTALES DE CONSTITUCIONALIDAD Y EUROPEIDAD: EL ATC 204/2016, DE 13 DE DICIEMBRE

Que la incompatibilidad de una ley con una norma de la Unión no pueda ni deba identificarse, *per se*, con una incompatibilidad con la Constitución (o lo que es igual, que tal incompatibilidad no pueda ni deba entenderse, además, como una vulneración del art. 93 CE, convirtiendo en un problema de constitucionalidad lo que solo sería un problema de legalidad ordinaria), no significa, ni mucho menos, que a la incompatibilidad de una ley con una norma de la Unión no pueda acompañar una incompatibilidad con la Constitución (descar-

tado el art. 93 CE como canon de constitucionalidad). Así, por ejemplo, por vulneración de la reserva de ley orgánica, o de la distribución de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas, o de la infracción de derechos fundamentales o de principios rectores de la política económica y social de la Constitución reflejados en Tratados de la Unión y/o en su Carta de Derechos Fundamentales.

Prueba evidente de ello, en relación con el asunto que nos ocupa, es que ya en el año 2014, como veremos en el subapartado siguiente, el TC tuvo que enjuiciar la constitucionalidad de la Ley 15/2012 con motivo del recurso promovido por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía (resuelto, en términos desestimatorios, por STC 183/2014).

Suscitándose ante el TS nuevos motivos de inconstitucionalidad, apuntó el TS la posibilidad de que a los mismos quizá podrían llegar a sumarse motivos de antieuropeidad, a la luz del escrito de alegaciones de la recurrente.

Adelantemos, no obstante, que ello no pasó de un mero apunte en términos hipotéticos y futuribles. Esto es, a diferencia de lo sostenido por la Fiscalía General del Estado y por el TC, en ningún momento expresó el TS, ni siquiera insinuó, duda alguna acerca de la compatibilidad de la ley con el derecho de la Unión.

En concreto, el TS se dirigió al TC, textualmente, de la siguiente manera<sup>5</sup>:

Con carácter preliminar hemos de acotar el ámbito de nuestras dudas. En primer lugar, debe quedar claro que el contraste que provoca este reenvío al TC lo es entre la Ley 15/2012 y la Constitución, en particular su artículo 31.1. No interviene para nada como elemento de enjuiciamiento en este momento el Derecho de la Unión Europea, extremo que UNESA trae a colación en su escrito de alegaciones, pese a no haberlo suscitado antes en el debate, tanto en la instancia como en casación. La eventual contradicción entre la mencionada Ley y dicho ordenamiento jurídico transnacional, así como las perplejidades interpretativas que tal enjuiciamiento pudiera provocar, disponen de otro marco procesal para su solución, sobre el que se pronunciará esta Sala en el momento oportuno, si resulta menester, una vez cuente con la respuesta del TC.

Planeaba entonces sobre nuestro ordenamiento jurídico, eso sí, el problema concerniente a cómo afrontar, procesalmente, el examen de una ley desde parámetros europeos, por un lado, y constitucionales, por otro (el Auto de planteamiento del TS se registró en el TC el 18 de julio).

Sobre el referido problema ya se había pronunciado el TJUE en términos de neutralidad, esto es, dejando en manos de los sistemas jurídicos nacionales, bajo determinadas condiciones, la decisión de anteponer, simultanear o posponer al planeamiento de la cuestión prejudicial la activación interna de un control incidental de constitucionalidad.

<sup>5</sup> ATS de 14 de junio de 2016 ECLI: ES:TS:2016:6030A.

En efecto, ya en los asuntos acumulados *Melki y Abdeli* (2010)<sup>6</sup>, el TJUE declaró que, cuando el control incidental de constitucionalidad se antepusiera a la cuestión prejudicial en el contexto específico de una transposición reglada de directivas (lo que conllevaba, lógicamente, admitir la posibilidad de la precedencia de aquel sobre esta<sup>7</sup>), pesaría entonces sobre el juez constitucional la obligación de activar a su vez la cuestión prejudicial antes de pronunciarse sobre la objetada constitucionalidad de la ley<sup>8</sup>, dando así lugar a una doble y sucesiva prejudicialidad, nacional y europea, en el marco del mismo proceso.

Años más tarde, en el asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (2015)<sup>9</sup>, el Tribunal Administrativo y Fiscal de Hamburgo planteó al TJUE la siguiente cuestión:

El artículo 267 TFUE, párrafo segundo, en relación con su párrafo primero, letra b), ¿faculta al órgano jurisdiccional de un Estado miembro a plantear al TJUE cuestiones que se susciten en el contexto de la legalidad de una ley nacional en relación con la interpretación del Derecho de la Unión también en el caso de que aquel órgano jurisdiccional no solo tenga, por una parte, dudas acerca de la conformidad de esta ley con el Derecho de la Unión sino que, por otra, estime igualmente que dicha ley nacional es contraria a la Constitución nacional, y, por ello, haya acudido ya, en un procedimiento paralelo, ante el TC —único competente, en virtud del

<sup>6</sup> STJUE de 22 de junio de 2010 (C-188 y C-189/10) ECLI:EU:C:2010:206.

<sup>7</sup> El TJUE rechazó, en cambio, que los derechos nacionales pudieran imponer la precedencia de la cuestión de inconstitucionalidad sobre la prejudicial, negando al juez ordinario la facultad, conferida por el art. 267 TFUE, «para plantear al TJUE toda cuestión prejudicial que consideren necesaria, en cualquier momento del procedimiento que estimen apropiado». Cfr. apdo. 57.

<sup>8</sup> El motivo aducido por el TJUE para ello (apdo. 56): «Antes de que pueda efectuarse el control con carácter incidental de la constitucionalidad de una ley cuyo contenido se limite a adaptar el Derecho nacional a las disposiciones imperativas de una directiva de la Unión, en relación con los mismos motivos que afectan a la validez de una directiva, los órganos jurisdiccionales cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno están, en principio, obligados en virtud del art. 267 TFUE, párrafo tercero, a preguntar al TJUE sobre la validez de dicha directiva, y a deducir a continuación las consecuencias que deriven de la sentencia dictada por el TJUE con carácter prejudicial, salvo que el mismo órgano jurisdiccional que promueva el control de constitucionalidad con carácter incidental haya planteado esa cuestión al TJUE con fundamento en el párrafo segundo del citado artículo. En efecto, cuando se trata de una ley nacional para la adaptación del Derecho interno que tenga ese contenido, la cuestión de si la directiva es válida tiene carácter previo respecto a la obligación de adaptación a ésta. Además, la delimitación dentro de un plazo estricto de la duración del examen por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales no puede impedir una remisión prejudicial sobre la validez de la directiva en cuestión».

<sup>9</sup> STJUE de 4 de junio de 2015 (C-5/14) ECLI:EU:C:2015:354.

Derecho nacional, para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de las leyes—, que, sin embargo, no se ha pronunciado todavía?<sup>10</sup>

A ello respondió el TJUE declarando que:

El artículo 267 TFUE debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional, que albergue dudas acerca de la compatibilidad de una normativa nacional, tanto con el Derecho de la Unión como con la Constitución del Estado miembro de que se trate, no está privado de la facultad ni, en su caso, exento de la obligación de plantear al TJUE cuestiones sobre la interpretación o la validez de ese Derecho por el hecho de que esté pendiente un procedimiento incidental de control de la constitucionalidad de esa misma normativa ante el órgano jurisdiccional nacional encargado de ejercer ese control<sup>11</sup>.

Neutralidad europea, en definitiva, respecto a si el juez ordinario, en el sistema jurídico español, podría anteponer la cuestión de inconstitucionalidad a la cuestión prejudicial, o si podría incluso simultanearlas.

Así las cosas, el TC, que ya había abordado apenas dos meses antes el engranaje entre ambas cuestiones incidentales en clave puramente interna en su Auto 168/2016, de 4 de octubre<sup>12</sup> (excluyendo la simultaneidad de ambas cuestiones en favor de la precedencia de la prejudicial), volvió sobre ello en el asunto que nos ocupa, inadmitiendo por Auto 204/2016, de 13 de diciembre<sup>13</sup>, la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TS al no haberse dirigido este, previamente y vía prejudicial, al TJUE.

Sorprende, como adelantamos, que el TC considerara que el TS había «exteriorizado sus dudas» acerca de la compatibilidad de la ley constitucionalmente cuestionada con el derecho de la Unión, como también sorprende que la Fiscalía General del Estado afirmara que «la Sala [Tercera del TS] ha dado prioridad al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial europea, que, sin embargo, también entiende procedente».

Esto porque ni lo uno ni lo otro se desprende, ni mucho menos, del Auto de planteamiento del TS, el cual, recordemos, ni exteriorizó duda alguna acerca de la compatibilidad de la ley con el derecho de la Unión, ni, menos aún, se pronunció sobre la procedencia de activar la cuestión prejudicial. Simplemente, se limitó a dar cuenta de las alegaciones de la parte demandante, posponiendo un pronunciamiento al respecto «en el momento oportuno, si resulta menester».

<sup>10</sup> Cfr. apdo. 28.

<sup>11</sup> Cfr. apdos. 39 y 107 (fallo).

<sup>12</sup> ECLI:ES:TC:2016:168A.

<sup>13</sup> ECLI:ES:TC:2016:204A.

Aclarado lo cual, el TC, trayendo a colación, según sus propias palabras, la doctrina sentada en el ATC 168/2016 (ya citado), y reiterada en los AATC 183/2016 y 185/2016, ambos de 15 de noviembre<sup>14</sup>, sostuvo que:

Al disponer los arts. 163 CE y 35.1 LOTC que la cuestión de inconstitucionalidad debe referirse siempre a una norma legal «aplicable al caso», ha de entenderse que la prioridad en el planteamiento debe corresponder, por principio, a la cuestión prejudicial del art. 267 TFUE; la incompatibilidad de la ley nacional con el Derecho de la Unión Europea sería causa de su inaplicabilidad y, por tanto, faltaría una de las condiciones exigidas para la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad. Esta sólo sería admisible si se ha descartado la posibilidad de que la ley cuestionada sea incompatible con el Derecho de la Unión y, en consecuencia, inaplicable.

Dicho de otro modo [continuó] desde la perspectiva del ordenamiento jurídico español, el órgano judicial que duda de la constitucionalidad de una ley no podrá plantear cuestión sobre la misma ante el TC si al propio tiempo considera que esa ley es claramente incompatible con el Derecho de la Unión Europea, pues viene entonces obligado por este Derecho a inaplicarla. Si lo que sucede es que alberga dudas sobre la compatibilidad de esa ley con el Derecho de la Unión, lo que habrá de hacer es plantear primero la cuestión prejudicial ante el TJUE, de suerte que solo cuando este haya descartado la incompatibilidad de la norma nacional con el Derecho comunitario cabrá plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

Volvía así el asunto al TS, el cual, tras examinar la ley desde el parámetro del derecho de la Unión, concluyó por su propia autoridad, en los términos que examinaremos en el apdo. 4.1, en un juicio positivo de compatibilidad entre ambas normativas, nacional y europea, dejando así expedita la vía para volver a dirigirse al TC, cuestionando nuevamente la constitucionalidad de la Ley 15/2012. El TC, sin embargo, volvería a inadmitir la cuestión por Auto 69/2018, en los términos que exponemos a continuación.

## **2. LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IVPEE: LA STC 183/2014, DE 6 DE NOVIEMBRE, Y EL ATC 69/2018, DE 20 DE JUNIO**

La inconstitucionalidad del IVPEE se planteó ante el TC por una doble vía. Por una parte, en el recurso de inconstitucionalidad promovido en 2013 por la Junta de Andalucía, se invocaba el principio de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9.3 CE, poniéndose de relieve que el tributo, pese a su presunto carácter medioambiental, no realizaba ninguna diferenciación encaminada a favorecer a los productores eléctricos que empleaban fuentes de energía renovables.

---

<sup>14</sup> ECLI:ES:TC:2016:183A y ECLI:ES:TC:2016:185A.

La pretensión del gobierno autonómico era que se declarase la inconstitucionalidad del tributo por indiferenciación, al no tomar el legislador estatal en consideración situaciones desiguales, discerniendo, a efectos fiscales, entre productores tradicionales de energía y productores que empleaban energía renovable. Con otras palabras, dado que el tributo que nos ocupa no incorporaba ningún supuesto de exención, o cualquier otro beneficio fiscal que permitiera discriminar, en función de su capacidad contaminante, entre las distintas fuentes de producción eléctrica, la Junta de Andalucía planteaba que la Ley 15/2012 otorgaba indebidamente el mismo trato a situaciones desiguales.

El TC, sin embargo, y de acuerdo con reiterada jurisprudencia previa, sostuvo en su Sentencia 183/2014 que el art. 14 CE no consagraba un derecho subjetivo a la desigualdad de trato. En efecto, pese a que nada impedía al legislador tomar en consideración razones medioambientales para configurar los tributos como un instrumento de política económica, en el supuesto del IVPEE, su aplicación generalizada respondía a una lícita opción del legislador, que contaba con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo<sup>15</sup>.

De donde se desprende que la distinción tributaria entre productores de electricidad tradicionales y productores que emplean energías renovables, pese a resultar deseable en términos medioambientales, no resulta constitucionalmente obligada<sup>16</sup>. Como tampoco cabrá exigir, en términos generales, el mantenimiento de beneficios o incentivos fiscales de carácter medioambiental que pudieran existir en un régimen tributario preexistente, pues un planteamiento de esta naturaleza conduciría a una indeseada petrificación o congelación del ordenamiento<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> STC 183/2014, de 6 de noviembre, ECLI:ES:TC:2014:183, FJ 3º.

<sup>16</sup> Sobre la amplia discrecionalidad del legislador en este punto, véase la STC 64/1982, de 4 de noviembre, ECLI:ES:TC:1982:64, FJ 2º, según la cual «en cuanto a las técnicas apropiadas para llevar a cabo la protección del medio ambiente, corresponde su elección al legislador [...]».

<sup>17</sup> STC 183/2014, de 6 de noviembre, ECLI:ES:TC:2014:183, FJ 3º. Más precisa ha sido la respuesta del TJUE en un supuesto similar, en el que se cuestionaba la posibilidad de suprimir determinados incentivos fiscales que incidían sobre los biocarburantes. A juicio del Tribunal de Luxemburgo, debe admitirse que, para un operador económico que hubiera iniciado sus actividades bajo la vigencia de un régimen de exención fiscal aplicable los biocarburantes y que, a tal fin, hubiera realizado inversiones costosas, una supresión anticipada de ese régimen puede afectar considerablemente a sus intereses, máxime cuando esta se efectúa de un modo súbito e imprevisible, sin darle el tiempo necesario para adaptarse a la nueva situación legislativa. La competencia para determinar si un operador prudente y diligente podía prever la posibilidad de supresión de la exención corresponderá al Tribunal remitente, que deberá tener en cuenta las vías de información normalmente empleadas por el Estado miembro que suprime la exención y

En virtud de estos argumentos, se desestimó el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno andaluz, declarándose que la indiferenciación, en términos tributarios, entre productores que emplean fuentes de energía tradicionales para producir electricidad y productores que emplean energías renovables, se enmarca en la libertad de configuración del legislador, que no está obligado a tomar en consideración elementos medioambientales en el diseño del tributo.

Sobre la constitucionalidad de la Ley 15/2012 volvería el TC en su Auto 69/2018, de 20 de junio, en el que tuvo que pronunciarse, a instancia del TS, acerca de si mediante el IVPEE, que está inspirado, según se ha dicho, en una más que cuestionable finalidad extrafiscal (medioambiental), era posible gravar una manifestación de capacidad económica que ya lo estaba a través de otro tributo cuyo hecho imponible era idéntico o muy similar (Impuesto sobre Actividades Económicas [IAE])<sup>18</sup>.

Partiendo nuevamente de su jurisprudencia previa, el tribunal manifestó que, dado que el IVPEE es un tributo estatal (y no autonómico), no podría entrar en liza la prohibición de doble imposición a la que alude el art. 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), por lo que la referida semejanza entre el tributo energético estatal y el impuesto local sobre la actividad económica no plantearía problemas de constitucionalidad. Dicho con otras palabras, la regla de prohibición de doble imposición únicamente operaría en las relaciones entre tributos propios de las comunidades autónomas y los estatales y locales, pero no cuando estos dos últimos se relacionan entre sí<sup>19</sup>, lo que impide que el IVPEE colisione con un tributo municipal como el IAE.

Asimismo, el TC consideró insuficientemente justificado, tanto en el Auto de planteamiento de la cuestión como en el recurso que la motivó (pese a que el contribuyente había alegado que el IVPEE se solapaba igualmente con el IEE), que la superposición de tributos diera lugar a una situación de confiscatoriedad contraria al art. 31 CE, lo que le condujo a sostener que el IVPEE no presentaba tacha alguna de inconstitucionalidad.

Resta recordar que, apenas dos años antes, el TS había elevado una cuestión de inconstitucionalidad planteando exactamente la misma controversia en relación con el IVPEE<sup>20</sup>, si bien en aquella ocasión el TC no estimó oportuno adentrarse en el fondo del asunto, inadmitiendo la cuestión, como vimos, sobre la base de la precedencia otorgada a la vía prejudicial europea. El TS, sin embargo, nunca llegaría a activar dicha vía, al no albergar dudas, en los términos que pasamos a exponer, acerca de la compatibilidad de la Ley 15/2012 con el derecho de la Unión.

---

las circunstancias concretas del supuesto. STJUE de 10 de septiembre de 2009, asunto *Plantanol* (C-201/08) ECLI:EU:C:2009:539, apartado 52.

<sup>18</sup> ATC 69/2018, de 20 de junio, ECLI:ES:TC:2018:69A.

<sup>19</sup> ATC 69/2018, de 20 de junio, ECLI:ES:TC:2018:69A, FJ 3º.

<sup>20</sup> ATS 5923/2016, de 14 de junio, ECLI:ES:TS:2016:5923:A.

#### IV. EL CONTROL DE EUROPEIDAD DEL IVPEE

##### 1. EL JUICIO POSITIVO DE EUROPEIDAD DEL IVPEE: EL ATS 3/2018, DE 10 DE ENERO

En efecto, la segunda cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TS en el año 2018 descarta ya cualquier posible incompatibilidad del IVPEE con el derecho de la Unión Europea<sup>21</sup>, tras hacer referencia a la apertura de un plazo de alegaciones a las partes acerca de la posible incidencia en el proceso de la sentencia dictada por el TJUE en el asunto *Elecdey Carceles e.a.* (2017)<sup>22</sup>.

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, es muy cuestionable que quepa atribuir al IVPEE la condición de impuesto directo que no recae sobre la energía eléctrica, conclusión que fue la que dio lugar a que el canon eólico se considerara compatible con el derecho de la Unión.

En cualquier caso, lo cierto es que todavía no está dicha la última palabra en relación con la adecuación del IVPEE al derecho de la Unión. Así, aunque el TS aún no ha dictado sentencia en el asunto que nos viene ocupando, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (en adelante, TSJ Valencia), como veremos justo a continuación, activó el 22 de febrero de 2019 la vía prejudicial, lo que dará lugar a que el TJUE se pronuncie, en un futuro no muy lejano, respecto a la compatibilidad del IVPEE con el derecho de la Unión<sup>23</sup>.

##### 2. EL CUESTIONAMIENTO DE LA EUROPEIDAD DEL IVPEE: EL ATSJ VALENCIA DE 22 DE FEBRERO DE 2019

En el asunto *Oliva Park*, el TSJ Valencia se aparta por completo de la valoración realizada por el TS, planteando al TJUE cuatro cuestiones en relación con la adecuación del IVPEE al derecho de la Unión Europea<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> ATS 3/2018, de 10 de enero, ECLI:ES:TS:2018:3A.

<sup>22</sup> STJUE de 20 de septiembre de 2017 (C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16) EU:C:2017:705.

<sup>23</sup> ATSJ Valencia de 22 de febrero de 2019, ECLI: ES:TSJCV:2019:13A.

<sup>24</sup> Asunto C-220/19, *Promociones Oliva Park S.L. vs. Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana*.

En primer lugar, el TSJ alberga la duda respecto a si el art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CE<sup>25</sup> 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 Unión, que se rige por los objetivos propios de ese ordenamiento jurídico y en función de las características objetivas del gravamen.

En segundo lugar, solicita que se clarifique 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 medio ambiente, con infracción de los arts. 1,3, apdos. 1, 2 y 3.a), en relación este último con el art. 2.k), de la Directiva 2009/28/CE<sup>26</sup>.

En tercer lugar, considera el TSJ que debe dilucidarse si el principio de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables se opone al IVPEE, en la medida que concede el mismo tratamiento fiscal a la energía procedente de fuentes no renovables que a la que procede de fuentes renovables, con discriminación de estas y con vulneración del sistema de apoyo previsto en el art. 2.k) y concordantes de la Directiva 2009/28/CE.

Por último, estima el TSJ preciso determinar si el mencionado principio de libre competencia y los arts. 32, 33 y 34 de la Directiva 2009/72/CE<sup>27</sup> 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.

En los próximos apartados analizaremos en detalle la presunta quiebra del derecho de la Unión que se deriva de la aprobación, por parte del legislador español, del tributo sobre la producción de la energía eléctrica que nos ocupa.

### *2.1. La imposibilidad de crear nuevos tributos indirectos sobre productos energéticos*

El derecho derivado de la Unión impide a los Estados miembros aprobar y exigir tributos indirectos sobre productos energéticos, como la electricidad,

<sup>25</sup> 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.

<sup>26</sup> 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.

<sup>27</sup> 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.

distintos de los que han sido objeto de armonización, salvo que estos estén dotados de una finalidad extrafiscal<sup>28</sup>. Pero incluso en el supuesto de verificarse la concurrencia de un fin ajeno al estrictamente financiero o recaudatorio, el art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CEE condiciona la validez de tales tributos extrafiscales a que su configuración jurídica resulte análoga al IVA o a los Impuestos Especiales, en lo referente al cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto<sup>29</sup>.

Habida cuenta de esta doble restricción a la potestad tributaria de los Estados miembros<sup>30</sup>, con el fin de verificar si el IVPEE es compatible con el derecho de la Unión, la primera cuestión a dilucidar será si nos encontramos ante un tributo directo, tal y como se afirma en el articulado de la Ley 15/2012, o si, por el contrario, su verdadera naturaleza es la de un impuesto indirecto.

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). De este modo, habrá supuestos en que el resultado de esta última clasificación no coincida con la fundada en el criterio más seguido (Impuesto

<sup>28</sup> El art. 1.1 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.

<sup>29</sup> Como ha advertido el TJUE en diversos pronunciamientos, esta disposición pretende tener en cuenta la diversidad de tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y la utilización frecuente de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias, permitiendo a los Estados introducir, además del impuesto especial mínimo, otros impuestos indirectos que persigan una finalidad diversa a la estrictamente recaudatoria. Cfr. asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, citado, apdo. 58.

<sup>30</sup> Estos dos requisitos, que tienen por objeto evitar la aplicación de impuestos indirectos adicionales que obstaculicen indebidamente los intercambios comerciales, tienen carácter acumulativo, como se desprende del propio tenor del art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CEE. Cfr. STJUE de 27 de febrero de 2014, asunto *Jordi Besora* (C82/12) EU:C:2014:108, apdo. 22.

sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que sería directo según el criterio «jurídico», pero es considerado generalmente como indirecto con arreglo al criterio común).

Ahora bien, al objeto de determinar la adecuación del IVPEE con el derecho de la Unión, es preciso advertir que 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, resultando imprescindible precisar quién soporta la carga del tributo<sup>31</sup>.

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 tradicionalmente por el legislador español, que 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 Especiales<sup>32</sup>.

El alcance de esta configuración se observa, con toda claridad, en el asunto *Braathens* (1999)<sup>33</sup>, 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 indisoluble entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes emitidas al producirse dicho consumo.

<sup>31</sup> Asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, citado, apdo. 60.

<sup>32</sup> Ortiz Calle (2010: 96).

<sup>33</sup> STJUE de 10 de junio de 1999 (C346/97) EU:C:1999:291, apdos. 22 y 23.

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 electricidad<sup>34</sup>.

Pese a 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 precisa 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 consumidor<sup>35</sup>. En este sentido, se declara que nos encontraremos ante impuestos indirectos cuando, con independencia de quién resulte el sujeto pasivo, el consumidor final soporte 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 productor<sup>36</sup>.

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 IVPEE<sup>37</sup>, lo

<sup>34</sup> Asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, citado, apdo. 63.

<sup>35</sup> 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 aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica. Asunto *Elecdey Carcelen e.a.*, citado, apdo. 51.

<sup>36</sup> Asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, citado, apdo. 63.

<sup>37</sup> 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

que, a nuestro juicio, evidencia el vínculo inmediato y directo entre el consumo de electricidad y la actividad gravada por el impuesto estatal.

Más problemático resultará, en cambio, determinar si realmente el tributo se traslada económicamente, en su totalidad, a los consumidores finales. Repárese en 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 regulado<sup>38</sup>, por lo que resultará necesario precisar en qué medida, inicialmente el productor, y posteriormente el comercializador de electricidad, trasladan dicha carga tributaria al consumidor, prueba que, *a priori*, no resultará sencilla.

En este sentido, como advierte en el Auto del TSJ Valencia mediante el que se plantea la cuestión prejudicial, la exención transitoria en la aplicación del IVPEE, aprobada mediante el Real Decreto Ley 8/2018 y motivada por la necesidad de abaratar el coste de la electricidad a los consumidores finales, pone de manifiesto la relación existente entre el bien cuya producción y volcado a la red resulta gravado y el consumo de electricidad. Así pues, con independencia de que no se produzca una repercusión formal, resulta patente que el importe del IVPEE se traslada a los consumidores finales.

Advertido lo cual, no resulta, sin embargo, tan evidente (precisamente como consecuencia de que la traslación de la carga del tributo tiene carácter económico y no jurídico) el monto del IVPEE que efectivamente se repercute a los consumidores finales. Si bien la vocación de los empresarios del sector eléctrico será obtener beneficio, no cabe descartar, como consecuencia de la configuración del mercado de la electricidad a la que antes hemos aludido, que no se traslade íntegramente, vía precio, el coste del IVPEE a cada uno de los consumidores finales, lo que podría llegar a condicionar el alcance de la devolución, en el supuesto de que el TJUE acabe declarando su incompatibilidad con el derecho de la Unión.

Pero incluso en tales circunstancias, consideramos que no cabría cuestionar su condición de impuesto indirecto, en los términos señalados por el TJUE, pues, con carácter general, la configuración del impuesto y el comportamiento del mercado habrán dado lugar a que su coste se repercute íntegramente al consumidor final, incidiendo el IVPEE claramente sobre el consumo de energía eléctrica.

## 2.2. La finalidad extrafiscal del impuesto y su configuración jurídica

Según se ha advertido en el apartado anterior, partiendo de la premisa de que el IVPEE es un tributo indirecto, podría contravenir el derecho derivado de la Unión de no responder a una finalidad extrafiscal o si no respetase la con-

---

cuenta de la configuración del hecho imponible del IVPEE, su traslación íntegra a la fase de consumo parece perfectamente factible.

<sup>38</sup> Asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, citado, apdo. 64.

figuración jurídica general de los impuestos especiales con los que concurre o del IVA<sup>39</sup>.

Como también hemos mencionado previamente, su condición de tributo medioambiental no es ni mucho menos pacífica, pues tanto en el preámbulo como en la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012, se deja claro que mediante su relevante capacidad recaudatoria el Estado pretende cubrir el déficit de la tarifa eléctrica, afectándose la recaudación del tributo a financiar los costes del sistema eléctrico.

Es cierto que el preámbulo de la Ley 15/2012 considera que, como consecuencia de dicha afectación, el tributo está dotado de una finalidad medioambiental vinculada con las inversiones que deben acometerse en las redes de transporte y distribución de energía. Pero al margen de la afectación de los rendimientos percibidos a raíz de su aplicación, su pretendido carácter medioambiental no encuentra reflejo alguno en la configuración del tributo.

De acuerdo con reiterada jurisprudencia del TJUE, para considerar que el tributo en cuestión persigue una finalidad específica, en el sentido del art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CEE, «[...] es preciso que el impuesto tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la finalidad específica invocada. Así sucede en particular cuando el producto de este impuesto se debe destinar obligatoriamente a la reducción de los costes medioambientales ligados específicamente al consumo de electricidad gravado por dicho impuesto y a la promoción de la cohesión social y territorial, de forma que existe un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y la referida finalidad específica»<sup>40</sup>.

Por lo tanto, no cabe descartar, *a priori*, que la mera afectación de los rendimientos del tributo a una finalidad medioambiental resulte suficiente para garantizar su concurrencia con el IVA y otros impuestos sobre consumos específicos.

Pero según se deduce del asunto *Jordi Besora* (2014), relativo al actualmente derogado Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), para poder considerar que el IVPEE cuenta con una finalidad específica, en el sentido de esta disposición, es preciso que el impuesto tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección del medio ambiente. Tal sería el caso si los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes medioambientales vinculados, específicamente, a la producción eléctrica que grava dicho impuesto, de modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión<sup>41</sup>.

A nuestro juicio, sin embargo, parece evidente que la afectación de los rendimientos percibidos por el IVPEE a inversiones que deben acometerse en las

<sup>39</sup> Arts. 1.1 a) de la Directiva 2003/96/CE y 1.2 de la Directiva 2008/118/CEE.

<sup>40</sup> STJUE de 25 de julio de 2018, asunto *Messer France SAS* (anteriormente Praxair) (C-103/17) ECLI:EU:C:2018:587, apdo. 38.

<sup>41</sup> Asunto *Jordi Besora*, citado, apdo. 30.

redes de transporte y distribución de energía no responderá íntegramente a fines medioambientales. Desde luego, no cabe descartar que una parte de la inversión derivada de la recaudación del IVPEE tenga un fin estrictamente medioambiental, vinculado con la optimización de la red eléctrica; pero el legislador justifica el tributo en la necesidad de compensar el déficit eléctrico, lo que implica que también se asumirán otro tipo de costes, ajenos a los medioambientales, inherentes al funcionamiento del sistema eléctrico<sup>42</sup>.

A estos efectos, no puede perderse de vista que el déficit tarifario se ha venido suscitando a raíz de la diferencia entre el monto total recaudado a través de los peajes de acceso a las redes y cargos (precios regulados que fija la Administración y pagan los consumidores por acceder al sistema) y los costes reales asociados a dichas tarifas (costes de transportar, distribuir, subvencionar determinadas energías y otras actividades y servicios que según el ordenamiento jurídico se retribuyen con cargo al sistema). Las diferencias entre la recaudación por peajes y los costes reales correspondientes se originan básicamente a raíz de errores de estimación y objetivos políticos/económicos de los sucesivos gobiernos, quienes en último término establecen los peajes, lo que pone claramente de manifiesto que la vocación del IVPEE no es estrictamente medioambiental.

Esto queda patente en las manifestaciones del ministro de Industria en el Congreso de los Diputados, informando sobre este tributo, respecto del que se señala que «[...] ese es un proyecto de medidas fiscales que tiene como objetivo obtener ingresos para que, a partir del principio de sostenibilidad medioambiental y financiera del sistema, una parte —no todo— del déficit de tarifa previsto para 2013, pueda ser financiado con cargo a estos ingresos»<sup>43</sup>.

A lo anterior se une que la estructura del IVPEE no se corresponde con la de un impuesto encaminado a proteger el medio ambiente, incentivando o desincentivando determinados comportamientos. Recuérdese, como se puso de manifiesto en su momento ante el TC por el Gobierno andaluz, que el IVPEE trata por igual a todos los productores de electricidad, con independencia de la fuente de energía empleada por cada uno de ellos, de tal manera que la carga del impuesto no varía en función de los efectos perjudiciales para el medio ambiente del proceso productivo.

Por otra parte, también resulta claro que la configuración del IVPEE no respeta, en los términos exigidos por los arts. 3.2 de la derogada Directiva 92/12/CEE<sup>44</sup> y 1.2 de la vigente Directiva 2008/118/CE, las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la de-

<sup>42</sup> Ortiz Calle (2019: 99).

<sup>43</sup> Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, año 2012, 69, págs. 34 y ss.

<sup>44</sup> Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objetos de impuestos especiales.

terminación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto<sup>45</sup>.

Como aclaró el TJUE en el asunto *EKW* (2000)<sup>46</sup>, dichos preceptos no exigen a los Estados miembros el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. Es suficiente que los impuestos especiales que persigan finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa comunitaria.

Por lo que se refiere al devengo, el IVPEE establece que se producirá el último día del año natural, salvo que se cese en la actividad en una fecha anterior. Por el contrario, en el impuesto sobre la electricidad, el devengo se fija en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación. Aunque hasta la fecha el TJUE ha dado un papel relevante al devengo, pues una discrepancia en este ámbito interfiere en el buen funcionamiento del mercado interior, la incidencia de la referida divergencia en el impuesto sobre la electricidad será menor que en el ámbito de otros productos gravados por los impuestos especiales de fabricación<sup>47</sup>. No obstante, también cabe apreciar relevantes diferencias entre la configuración del impuesto especial sobre la electricidad y el IVPEE por lo que se refiere a la base imponible y liquidación del impuesto.

Y en lo concerniente al IVA, baste con indicar que es jurisprudencia reiterada que un impuesto como el IVPEE, que se percibe a raíz de la producción y volcado de la electricidad en el sistema y no en cada fase del proceso de producción y distribución, no puede declararse compatible con el sistema general de IVA, por lo que nuevamente se produce una contradicción con el derecho de la Unión.

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

La tercera cuestión planteada al TJUE guarda similitud con la anteriormente referida pretensión del Gobierno andaluz de que se declarase la inconstitucio-

---

<sup>45</sup> Ya hemos advertido previamente que el TJUE ha declarado que la finalidad de estos preceptos es evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios. Así sucedería, en particular, si los operadores económicos estuvieran sometidos a formalidades distintas de las previstas por la normativa de la Unión aplicable en relación con los impuestos especiales o el IVA. Cuando el impuesto indirecto de que se trate afecte a este objetivo, no puede ser compatible con ninguno de esos sistemas impositivos.

<sup>46</sup> STJUE de 9 de marzo de 2000, asunto *Evangelischer Krankenhausverein Wien* (C-437/97) ECLI:EU:C:2000:110, apdos. 46 y 47.

<sup>47</sup> Conclusiones del abogado general Wahl, de 24 de octubre de 2013, en el asunto *Jordi Besora*, citado, apdo. 40.

nalidad del IVPEE por indiferenciación, al no tomar el legislador estatal en consideración situaciones desiguales, discerniendo, a efectos fiscales, entre productores tradicionales de energía y productores que empleaban energías renovables.

El TSJ Valencia considera que, al no introducirse criterios medioambientales en la configuración del tributo que permitan atenuar la imposición de quienes producen electricidad de forma mas respetuosa con el medio ambiente, 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 de un 20% como mínimo de energía procedente de fuentes renovables<sup>48</sup>.

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/CE<sup>49</sup>. 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 fiscales, devoluciones de impuestos, o incluso establecer la obligación de utilizar energías renovables<sup>50</sup>.

Ahora bien, según sostuvo el TJUE en el asunto *Elecdedy Carcelén e.a.*, como 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 eléctrica<sup>51</sup>.

Como cabe observar, el planteamiento del TJUE es plenamente coincidente con la doctrina del TC español en relación con el principio de igualdad, a la que

<sup>48</sup> Anexo I, parte A, de dicha directiva.

<sup>49</sup> Art. 3.2 de la Directiva 2009/28/CE.

<sup>50</sup> Art. 3.3 de la Directiva 2009/28/CE.

<sup>51</sup> Asunto *Elecdedy Carcelén e.a.*, citado, apdos. 30 a 33.

hemos aludido previamente, según la cual el ordenamiento no consagra un derecho subjetivo a la desigualdad de trato.

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 maniobra para el establecimiento y configuración del tributo.

#### 2.4. *Ayuda de Estado ilegal a raíz de discriminación positiva a los productores no nacionales*

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

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 inversa<sup>52</sup>, 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 comparables.

No obstante, lo que se deduce del Auto del TSJ Valencia es que pretende que se considere que el IVPEE constituye igualmente un impuesto indirecto a efectos de la aplicación de la normativa de ayudas de Estado, si bien se alude también a una presunta vulneración de los arts. 32 a 34 de la Directiva 2009/72/CE.

Durante muchos años, la normativa de ayudas de Estado ha operado exclusivamente en el ámbito de los impuestos directos. Sin embargo, la Comisión ha comenzado a extender dicha normativa también a los impuestos indirectos<sup>53</sup>.

Como regla general, en la medida en que un tributo sea fruto de la transposición de una norma de derecho derivado, no podrá considerarse una ayuda de Estado, lo que abarca tanto la regulación obligatoria impuesta por la directiva como las opciones que esta pueda prever. Sin embargo, si la norma armonizadora otorga a los Estados discrecionalidad para atribuir ventajas tributarias específicas, sí podría entrar en juego la aplicación de la normativa de ayudas de Estado<sup>54</sup>.

<sup>52</sup> Ortiz Calle (2019: 110).

<sup>53</sup> J. English (2013), «State Aid Rules Applied to Indirect Tax Measures», *EC Tax Review*, 1, pág. 15.

<sup>54</sup> Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el art. 107, apdo. 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01), apdos. 43 y 44.

Desde esta perspectiva, en el supuesto de que el IVPEE llegase a ser considerado un impuesto indirecto por el TJUE, también a efectos de la aplicación art. 107 TFUE, no cabe descartar, *a priori*, que se aprecie una distorsión en la competencia que afecta a las empresas nacionales, toda vez que, a diferencia de lo que acontece con las libertades fundamentales, la normativa de ayudas de Estado opera también en las situaciones puramente internas.

Con el fin de determinar si existe una ayuda de Estado habrá que valorar si concurre en este supuesto el requisito de selectividad. De acuerdo con reiterada jurisprudencia del TJUE, el parámetro pertinente para demostrar la selectividad de la medida nacional de que se trate consiste en comprobar si esta introduce —entre los operadores que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen tributario general en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable— una diferenciación no justificada por la naturaleza y la estructura de ese régimen.

Ahora bien, este planteamiento no nos parece convincente en el ámbito de los tributos indirectos no armonizados, en los términos previamente expuestos, pues de admitirse aquí la concurrencia de selectividad, surgiría la obligación de establecer gravámenes a los no residentes, equivalentes a cualquier otra figura tributaria aplicable a los sujetos pasivos residentes que incidiese en el precio final del producto (v. gr.: IAE).

### 3. EN ESPERA, INCLUIDO EL TS, DE LA RESPUESTA DEL TJUE

Activado el art. 267 TFUE por el TSJ Valencia en los términos recién expuestos (en febrero de 2019), estaba por ver si, más allá de la suspensión del proceso *a quo* que presume el art. 23 del Estatuto del TJUE<sup>55</sup>, esto acarrearía la del proceso ante el TS, aún pendiente de resolución en el momento de dicha activación pese a haber transcurrido más de ocho meses desde que el TC dictara su segundo Auto de inadmisión (en junio de 2018), que partía de la premisa de la asunción por el TS de la inexistencia de problemas de compatibilidad de la Ley 15/2012 con el derecho de la Unión.

Como es sabido, nada prevé al respecto, específicamente, ni el derecho de la Unión ni el derecho español.

Por lo que respecta a aquel, el Reglamento de Procedimiento del TJUE se limita a contemplar la posibilidad de que existan cuestiones prejudiciales que

---

<sup>55</sup> Según el cual, «en los casos a que se refiere el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la decisión del órgano jurisdiccional nacional que suspende el procedimiento y somete el asunto al TJUE será notificada a este último por dicho órgano jurisdiccional». Más claras aún resultan las recomendaciones a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales (2019/C 380/01); concretamente, la número 25, según la cual «la presentación de una petición de decisión prejudicial entraña la suspensión del procedimiento nacional hasta que el TJUE se pronuncie».

tengan la misma naturaleza y que se refieran al mismo objeto a los efectos de una posible acumulación por razón de conexidad<sup>56</sup>; nada se dice, en cambio, en relación con la posibilidad de suspender sin plantear cuestión prejudicial, en espera de que el TJUE resuelva las ya planteadas.

En cuanto al derecho español, el art. 4 bis.2 LOPJ dispone de manera escueta que «cuando los Tribunales decidan plantear una cuestión prejudicial europea lo harán de conformidad con la jurisprudencia del TJUE de la Unión Europea y, en todo caso, mediante auto, previa audiencia de las partes».

El art. 43 LEC prevé, por su parte, que «cuando para resolver sobre el objeto del litigio sea necesario decidir acerca de alguna cuestión que, a su vez, constituya el objeto principal de otro proceso pendiente ante el mismo o distinto tribunal civil, si no fuere posible la acumulación de autos, el tribunal, a petición de ambas partes o de una de ellas, oída la contraria, podrá mediante auto decretar la suspensión del curso de las actuaciones, en el estado en que se hallen, hasta que finalice el proceso que tenga por objeto la cuestión prejudicial».

Con tan pocos fundamentos, la Sala Primera del TS se ha mostrado en ocasiones reacia a extender la aplicación del referido precepto a casos no previstos legalmente, como el de la suspensión del proceso cuando se esté tramitando una cuestión prejudicial comunitaria<sup>57</sup>; pero también encontramos ejemplos en sentido contrario, esto es, concediendo la suspensión en espera de la resolución prejudicial<sup>58</sup>.

Por lo que respecta a la Sala Tercera, se ha mostrado en alguna ocasión favorable a la suspensión, a decretar «por prudencia» incluso de oficio (previa audiencia de las partes), al margen, además, del concreto contexto en el que estaría llamado a pronunciarse el TJUE (incluidos potenciales procesos por incumplimiento)<sup>59</sup>.

Cabría tener en cuenta, además, y por otro lado, que no parece casar bien con el principio de economía procesal el planteamiento de una cuestión prejudicial estando pendiente ante el TJUE otra u otras cuestiones que presenten una identidad sustancial, teniéndose el convencimiento de que el planteamiento de una nueva no añadiría nada al pronunciamiento del TJUE.

Así lo debió considerar, por lo demás, el TS en el asunto que nos ocupa, al decidir mediante providencia de 22 de mayo de 2019 suspender el proceso «dada la relevancia que, en cuanto a su solución, puede tener la decisión que se adopte por el TJUE en aquella cuestión prejudicial [plantada por el TS] Valencia], teniendo en cuenta, además, que la parte recurrente en casación no se opone en modo alguno a la citada suspensión».

<sup>56</sup> Cfr. art. 54.1 del Reglamento.

<sup>57</sup> Cfr. STS 5103/23011 de 13 de junio de 2001 ECLI: ES:TS:2011:5103, y STS 5891/2011, de 20 de noviembre de 2011 ECLI: ES:TS:2011:5891.

<sup>58</sup> Cfr. ATS 2927/2016, de 12 de abril de 2016, ECLI: ES:TS:2016:2927A.

<sup>59</sup> Cfr. ATS 10839/2011, de 17 de noviembre de 2011, ECLI: ES:TS:2011:10839A.

Quede claro, en fin, que el hecho de haber abierto el TSJ Valencia la vía prejudicial, en ningún caso podría haber impedido, *per se* y por ese solo motivo, que el TS hubiera continuado con el proceso sin esperar a la respuesta del TJUE.

Así al menos parece desprenderse de la STJUE de 9 de septiembre de 2015 (asuntos acumulados X y Van Dijk)<sup>60</sup>, cuyo fallo reza en los siguientes términos:

El artículo 267 TFUE, párrafo tercero, debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, como es el caso del órgano jurisdiccional remitente, no está obligado, por un lado, a plantear cuestión alguna al TJUE de la Unión Europea por el mero hecho de que un órgano jurisdiccional nacional inferior, en un asunto similar al que debe dirimir dicho órgano jurisdiccional remitente y que versa exactamente sobre la misma clase de controversia, haya planteado al TJUE de la Unión Europea una cuestión prejudicial, y, por otro lado, tampoco está obligado a esperar la respuesta a dicha cuestión prejudicial.

#### 4. POSIBLES ESCENARIOS EN FUNCIÓN DE LA RESPUESTA DEL TJUE

En el supuesto de que el TJUE declarara el IVPEE contrario al derecho de la Unión Europea, y atendiendo en todo caso a los términos concretos de tal declaración<sup>61</sup>, cabría cuestionarse quién estaría legitimado para solicitar y obtener la devolución del impuesto.

Como ya se ha indicado, serán sujetos pasivos de este impuesto las empresas productoras de energía que incorporen la electricidad en el sistema eléctrico, lo que determina que estarán legitimadas para instar el procedimiento de devolución.

No obstante, como también se ha puesto de relieve con anterioridad, la naturaleza indirecta del impuesto, que puede dar lugar a su incompatibilidad con el derecho de la Unión, se condiciona por el TJUE a que el tributo se repercuta efectivamente al consumidor final, ya sea jurídicamente o vía precio.

<sup>60</sup> C-72/14 y C-197/14, ECLI:EU:C:2015:564.

<sup>61</sup> Hay que tener muy presente la amplitud del abanico de variantes que exhibe la práctica del TJUE en materia prejudicial, abarcando, en sus extremos, desde respuestas que parecen estar sustituyendo al juez nacional en su competencia exclusiva para resolver el litigio origen de la cuestión, hasta aquellas otras en las que deja en manos de este la conclusión misma acerca de la compatibilidad o no entre el derecho interno y el de la Unión, a partir de parámetros muy generales pautados por el TJUE. En el contexto del presente estudio, no cabe descartar que el TJUE acabe residenciando en el TSJ Valencia la decisión final respecto al carácter directo o indirecto del IVPEE, debiendo valorar este, según se ha venido señalando, si dicho impuesto se traslada económicamente a los siguientes eslabones de la cadena eléctrica hasta llegar al consumidor final, solapándose con el impuesto especial a la electricidad y el IVA.

A nuestro juicio, en el supuesto que nos ocupa, el vínculo existente entre el ingreso realizado por los productores de energía y el precio satisfecho por los consumidores de electricidad, también debería permitir a estos últimos invocar la aplicación del art. 14.1 c) del Reglamento de revisión en vía administrativa<sup>62</sup>, para obtener la devolución del IVPEE en el supuesto de que se declarara incompatible con el derecho de la Unión, pese a referirse este último solo a los supuestos de repercusión jurídica.

Los productores de electricidad, si bien estarán legitimados para solicitar la devolución del impuesto, no podrían obtener su devolución, pues de confirmarse la señalada repercusión económica del impuesto, se produciría un evidente enriquecimiento injusto, toda vez que el impuesto habrá sido neutro para el productor (que lo traslada al distribuidor, quien a su vez hará lo propio con el consumidor).

Como advirtió el TS en su Sentencia de 21 de noviembre de 2018, el hecho de que la Administración haya percibido un impuesto contrario al derecho de la Unión Europea no incide en la posición jurídica del sujeto pasivo-repercutidor, ni hace nacer en este un derecho a la devolución. En concreto, el TS declaró que:

[...] el único perjudicado por la implantación y recaudación del tributo ilegal, el único que ha soportado en su patrimonio la carga fiscal derivada de la exigencia del gravamen es el consumidor-repercutido, que es quien ha pagado la cuota correspondiente. Parece evidente —y ello no merece mayor razonamiento— que la Administración no se enriquece injustamente «menos» o en una inferior proporción por el hecho de que devuelva lo ingresado a un contribuyente, sujeto pasivo-repercutidor, que no puede ejercitar al respecto derecho alguno al no haber soportado en su patrimonio la carga tributaria correspondiente. En segundo lugar, tampoco altera la naturaleza de las cosas el hecho de que, al permitirse la devolución al sujeto pasivo-repercutidor, la Hacienda Pública obtendrá el beneficio derivado de la exigencia del impuesto directo correspondiente por la renta obtenida en esa devolución. La única forma de enervar el enriquecimiento indebido de la Administración es reparar al empobrecido como consecuencia de la exacción del tributo ilegal, cualidad ésta que solo ostenta el consumidor final<sup>63</sup>.

Por consiguiente, con el fin de garantizar la aplicación del art. 14.1 c) del Reglamento de revisión, en un supuesto en el que la repercusión del impuesto tiene carácter económico, habrá que realizar una lectura del precepto conforme con el principio de prohibición de enriquecimiento injusto, presente tanto en el ordenamiento nacional como en el de la Unión Europea, permitiendo al consumidor final, que es quien realmente ha resultado empobrecido a raíz de la aplicación del tributo, que perciba la devolución.

<sup>62</sup> Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

<sup>63</sup> STS de 21 de noviembre de 2018, ECLI: ES:TS:2018:4014, FJ 3º.

Obviamente, como hemos advertido en apartados precedentes, dada la naturaleza del tributo que nos ocupa, pueden llegar a plantearse problemas para que los consumidores finales acrediten en qué medida se ha producido la repercusión económica del impuesto, toda vez que esta no se detalla en la factura. En ese escenario, en el supuesto de que los consumidores no consigan acreditar dicha circunstancia, no cabrá, según ha señalado el TS en relación con el IVMDH, que la devolución del IVPEE se obtenga alternativamente por los productores de energía. En este sentido, el Tribunal Supremo ha precisado que «[...] el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, no el repercutidor que, insistimos, se ha liberado de la carga tributaria derivada del hecho imponible al trasladarla al consumidor final merced a la repercusión»<sup>64</sup>.

A la misma conclusión cabe llegar a la luz del derecho de la Unión, que admite que el ordenamiento interno de los Estados miembros condicione la devolución de impuestos indebidamente percibidos a que no se genere un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios<sup>65</sup>.

En este orden de ideas, interesa precisar que, de acuerdo con jurisprudencia constante del TJUE, un Estado miembro únicamente podrá negarse a devolver al sujeto pasivo de un tributo recaudado vulnerando el derecho de la Unión cuando se haya demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por otra persona (repercutido) y que su devolución le produciría un enriquecimiento sin causa o injusto. A estos efectos, corresponderá a los órganos jurisdiccionales nacionales verificar, a la luz de las circunstancias de cada caso, si se cumplen tales requisitos. Sin perder de vista que, si el sujeto pasivo solo ha repercutido una parte del tributo, las autoridades nacionales resultarán obligadas a devolver al operador el importe no repercutido e ingresado por aquel<sup>66</sup>.

Por lo que cabe concluir que, en el supuesto de que el TJUE terminase declarando que el IVPEE resulta contrario al derecho derivado de la Unión, los sujetos pasivos de este impuesto tendrían derecho a obtener la devolución exclusivamente de la parte del tributo ingresado en la Hacienda Pública que, en su caso, acrediten que no han conseguido repercutir (en este caso, económicamente) al siguiente eslabón de la cadena de producción y distribución eléctrica. Tal situación únicamente podrá determinarse tras un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias y variables concurrentes en este supuesto.<sup>67</sup>

También puede que los tribunales españoles tengan que lidiar, en su caso y de llegar a constatarse la incompatibilidad del IVPEE con el ordenamiento

<sup>64</sup> STS de 24 de febrero de 2018, ECLI: ES:TS:2018:490, FJ 4º.

<sup>65</sup> STJUE de 10 de abril de 2008, asunto *Marks & Spencer* (C-309/06) ECLI:EU:C:2008:211, apdo. 41.

<sup>66</sup> STJUE de 14 de enero de 1997, asunto *Comateb e.a.* (C192/95 a C218/95), ECLI:EU:C:1997:12, apdo. 35.

<sup>67</sup> STJUE de 2 de octubre de 2003, asunto *Weber's Wine World e.a.* (C147/01), ECLI:EU:C:2003:533, apdos. 94 a 100.

jurídico europeo, con la eficacia temporal de tal constatación, pudiendo recordarse al respecto cómo en el asunto *Jordi Besora* el TJUE reafirmó su reiterada jurisprudencia según la cual «las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia»<sup>68</sup>.

En cuanto a las exigencias sustanciales (particularmente, la de la calificación de la infracción como «suficientemente caracterizada») y formales (agotamiento de la vía judicial impugnatoria y alegación durante la misma de la infracción del derecho de la Unión) que habrían de satisfacerse para poder accionar el régimen de responsabilidad por los daños y perjuicios derivados de las vulneraciones por el legislador del derecho de la Unión (art. 32 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público), nos limitaremos a advertir que dicho régimen se encuentra en estos momentos pendiente de una acción por incumplimiento, ejercitada por la Comisión, según su propia oficina de prensa, en noviembre de 2019<sup>69</sup>.

## V. LECCIONES PARA EL TS ANTE LA PRESIÓN BIPOLAR DEL TC Y DE LOS TRIBUNALES INFERIORES

Más allá, que no es poco según lo visto, de lo que en el futuro nos depare el concreto asunto del IVPEE, lo cierto es que las vicisitudes que han rodeado al mismo hasta ahora parecen conducir a una visión del TS presionado desde arriba por el TC y desde abajo por jueces y tribunales inferiores, particularmente en el terreno del control de europeidad de las leyes.

En efecto, el TC ha venido, por un lado, intensificando en los últimos tiempos su rol de garante del diálogo prejudicial con Luxemburgo.

Dicho rol se ha traducido, según hemos visto a lo largo de estas páginas, en la exigencia de un mayor grado de certeza por parte del TS en el juicio de apli-

<sup>68</sup> Asunto *Jordi Besora*, citado, apdo. 48.

<sup>69</sup> Cfr. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_19\\_6299](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_6299). El caso es que en el momento de escribir estas líneas (1 de mayo de 2020), el asunto no había sido aún registrado en el TJUE. En su breve nota de prensa, la Comisión achaca a España la vulneración de los principios de equivalencia (régimen de responsabilidad por infracción del derecho de la Unión más desfavorable que el fundamentado en puras infracciones de derecho interno) y efectividad (imputando la Comisión a la Ley 40/2015 exigencias que harían excesivamente difícil la reparación, a saber: existencia de una sentencia del TJUE declarativa de la infracción del legislador y obtención, en cualquier instancia, de una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, habiéndose alegado la infracción del derecho de la Unión posteriormente declarada).

cabilidad de la ley a los efectos de activar la cuestión de inconstitucionalidad en aquellos supuestos en que la ley pudiera presentar, simultáneamente, indicios de incompatibilidad con el derecho de la Unión. El TC vendría así a exigir el descarte del más mínimo atisbo de duda a este último respecto, exigiendo al TS el pleno convencimiento de enfrentarse con una ley compatible con el derecho de la Unión, y por tanto aplicable al caso, cuya constitucionalidad solo entonces podría llegar a objetar incidentalmente ante el TC (pleno convencimiento que, dicho sea de paso, nunca podría ser alcanzado por el TS, en presencia de una «duda razonable», por su propia autoridad, al alcanzarle, en su condición de «juez último», la obligación de activar, *ex párrafo tercero del art. 267 TFUE*, la vía prejudicial<sup>70</sup>).

A esto ha venido a sumarse, en otro orden de consideraciones, la atención cada vez mayor prestada por el TC a los argumentos desplegados (o no) por el TS a la hora de resolver asuntos haciendo omisión del art. 267 TFUE; atención esta acentuada, especialmente, cuando el resultado del proceso ante el TS conlleva la inaplicación de una ley<sup>71</sup>.

Junto con la referida presión ejercitada sobre su labor por el TC, los últimos tiempos han sido también testigo de la presión procedente, por otro lado, y desde el polo opuesto, por los jueces y tribunales inferiores, bien cuestionando implícitamente su manejo del art. 267 TFUE, bien poniendo en tela de juicio sus interpretaciones mismas del derecho español a la luz del derecho de la Unión.

En relación con la primera de las referidas aserciones, el asunto del IVPEE es un buen ejemplo de ello: el TS, tras exigirle el TC aclararse acerca de la compatibilidad de la Ley 15/2012 con el derecho de la Unión con carácter previo a su cuestionamiento en términos de constitucionalidad, se limitó a declarar, más que lacónicamente, que «la Ley 15/2012 no presenta problemas de ajuste con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea» (siendo de suponer, aunque se trata de una mera suposición, que llegó a tal conclusión —en contra de la pretensión de la parte demandante, partidaria de la activación de la vía prejudicial— movido, como indicamos en su momento, por la STJUE dictada unos meses antes resolviendo el asunto *Elecdedy Carcelen e.a.*).

Pues bien, al margen de la opinión que tal motivación (o, mejor dicho, ausencia de la misma) pudiera merecer desde la perspectiva del art. 24 CE en

<sup>70</sup> Incluso en aquellos supuestos en que aún estaría abierta la vía del amparo ante el TC. Cfr. al respecto STJUE de 15 de enero de 2013, asunto *Krizan e.a.* (C-416/10) ECLI:EU:C:2013:8: «La calificación de un órgano jurisdiccional nacional como órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso jurisdiccional de Derecho interno, en el sentido del artículo 267 TFUE, párrafo tercero, no resulta afectada por el hecho de que contra las decisiones de ese órgano jurisdiccional pueda interponerse ante el Tribunal constitucional del Estado miembro de que se trate un recurso limitado al examen de una posible violación de los derechos y de las libertades garantizados por la Constitución nacional o por un convenio internacional».

<sup>71</sup> Cfr. STC (Pleno) 37/2019, de 26 de marzo, ECLI:ES:TC:2019:37, en la que sintetiza su doctrina al respecto (FJ 4º).

conexión con el art. 267 TFUE, lo cierto es que, a quien desde luego no llegó a convencer, fue, como vimos, al TSJ Valencia, quien en un meticuloso Auto cuestionó posteriormente, desde varios frentes, la compatibilidad de la Ley 15/2012 con el derecho de la Unión.

Junto a este tipo de cuestionamientos por parte de jueces y tribunales interiores del manejo de la cuestión prejudicial por el TS, mencionábamos, en segundo lugar, aquellos dirigidos a cuestionar sus interpretaciones mismas del derecho español a la luz del derecho de la Unión.

Esto incide en la configuración constitucional misma del TS como «órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes, salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales» (art. 123.1 CE). Pero tal problemática es ya harina de otro costal, merecedora de un pormenorizado análisis que, además de la jurisprudencia que el TJUE ha ido elaborando al respecto con el paso de los años, debería incluir el debate en torno a posibles reformas de las reglas de procedimiento del TJCE; en particular, de las concernientes a la cuestión prejudicial, abriendo quizá las puertas a algún tipo de intervención en Luxemburgo por parte de los propios Tribunales Supremos nacionales cuando, precisamente en un contexto específico de «diálogo judicial» como es el del art. 267 TFUE, aquellos consideraran que el juez remitente habría presentado el marco jurídico nacional controvertido de una manera sesgada o, simplemente, no ajustada a una correcta lectura a la luz de su interpretación por el «órgano jurisdiccional superior» interno<sup>72</sup>.

Valga como lección para el TS, ya concluyendo y a modo de reflexión final, la necesidad de prestar cada vez mayor atención a los argumentos de derecho de la Unión traídos a colación por las partes, y de esmerarse al abordarlos a los efectos de una satisfactoria motivación, so riesgo, de lo contrario, de verse cuestionado desde todos los flancos, incluidos los abiertos desde la Unión que han irrumpido en la escena europea en los últimos años, como las acciones de responsabilidad («doctrina Köbler»<sup>73</sup>)<sup>74</sup> y por incumplimiento (arts. 258-260 TFUE)<sup>75</sup> ligadas a las infracciones en el manejo del art. 267 TFUE en sus debidos términos.

---

<sup>72</sup> En el sistema español, parece que, llegado el caso, se podría pensar en una articulación de tales intervenciones del Tribunal Supremo al margen o con independencia de las del Servicio Jurídico del Estado (cfr., en relación con este, el art. 1.3 j) del Real Decreto 997/2003, de 25 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Servicio Jurídico del Estado).

<sup>73</sup> STJUE de 30 de septiembre de 2003, asunto *Köbler* (C-224/01) ECLI:EU:C:2003:513.

<sup>74</sup> Cfr. STJUE de 9 de septiembre de 2015, asunto *Ferreira da Silva* (C-160/14) ECLI:EU:C:2015:565.

<sup>75</sup> Cfr. STJUE de 4 de octubre de 2018, asunto *Comisión v. Francia* (C-416/17) ECLI:EU:C:2018:811.