

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072812

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA**

Auto de 22 de febrero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1491/2017

**SUMARIO:**

**Impuestos para la sostenibilidad energética. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. (IVPEE).** *Auto planteando cuestiones prejudiciales al TJUE.* El Tribunal considera que el IVPEE puede vulnerar el art. 1.1 a) de la Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad) que prohíbe la creación de tributos indirectos sobre productos energéticos (entre ellos, la electricidad), salvo que tengan una finalidad específica. Puede vulnerar también el art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CE (Régimen general de los II.EE., y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), que establece que «los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto». El IVPEE, atendiendo a su verdadera naturaleza, resulta ser un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria. Los arts. 3.1, 2 y 3 a), en relación este último con el art. 2 k), de la Directiva 2009/28/CE (Fomento del uso de la energía procedente de fuentes renovables), pues el IVPEE pese a su calificación como impuesto medioambiental, grava de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medioambiente, y concede el mismo tratamiento fiscal a la energía procedente de fuentes no renovables que a la que procede de fuentes renovables, con discriminación de éstas y con vulneración del sistema comunitario de apoyo previsto. Finalmente puede vulnerar los arts. 32 a 34 de la Directiva 2009/72/CE (Normas comunes para el mercado interior de la electricidad), que regula el acceso de terceros a la red de forma objetiva y no discriminatoria, pues la regulación del IVPEE 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. Las críticas al IVPEE pueden resumirse en cuatro: a) Que pese a su regulación como impuesto directo, su naturaleza y elementos esenciales son propias de un impuesto indirecto; b) que pese a tener nominalmente una finalidad medioambiental es esencialmente un impuesto sin fin específico, recaudatorio, no extrafiscal, pues al finalidad del IVPEE es hacer frente al déficit tarifario; c) se discrimina la producción de energía eléctrica de fuentes renovables; y d) distorsiona el mercado interior de energía eléctrica y vulnera la libre competencia. Por ello, el Tribunal plantea las siguientes cuestiones prejudiciales: 1. Si art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CE debe interpretarse en el sentido de que se opone y contradice un impuesto nominalmente directo como el IVPEE que, atendiendo a su verdadera naturaleza, resulta ser un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria, sin que la calificación que le atribuya el Derecho nacional pueda primar sobre la interpretación del Derecho de la UE, que se rige por los objetivos propios de ese ordenamiento jurídico y en función de las características objetivas del gravamen. 2. Si pese a la calificación del IVPEE como impuesto medioambiental, este tributo persigue una esencial finalidad recaudatoria, gravando de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medioambiente, con infracción de los arts. 1, 3.1, 2 y 3.a), en relación este último con el art. 2 k), de la Directiva 2009/28/CE. 3. Si debe interpretarse que el principio de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables se opone al IVPEE, en la medida 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 éstas y con vulneración del sistema de apoyo previsto en el art. 2 k) y concordantes de la Directiva 2009/28/CE. 4. Por último, si el citado principio de libre competencia y los arts. 32 a 34 de la Directiva 2009/72/CE 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.

**PRECEPTOS:**

Ley 15/2012 (Medidas fiscales para la sostenibilidad energética), arts. 1, 2, 4, 5, 6 y 8 y disp. adic. segunda.  
Ley 54/1997 (Sector Eléctrico), art. 16.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), art. 1.

Directiva 2008/118/CE del Consejo (Régimen general de los II.EE., y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), art. 1.

Directiva 2009/28/CE (Fomento del uso de la energía procedente de fuentes renovables), arts. 1 a 3.

Directiva 2009/72/CE (Normas comunes para el mercado interior de la electricidad), arts. 32 a 34.

**PONENTE:**

*Don Luis Manglano Sada.*

Magistrados:

Don MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES  
Don LUIS MANGLANO SADA  
Don AGUSTIN MARIA GOMEZ-MORENO MORA  
Doña MARIA JESUS OLIVEROS ROSSELLO  
Don MIGUEL ANGEL NARVAEZ BERMEJO  
Don RAFAEL PEREZ NIETO  
Don JOSE IGNACIO CHIRIVELLA GARRIDO  
Doña BEGOÑA GARCIA MELENDEZ

**AUTO PLANTEANDO CUESTIONES PREJUDICIALES AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

ARTÍCULO 267 TFUE

PROCEDIMIENTO ORDINARIO 1491/2017

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD

VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sección Tercera

Ilmos. Srs. Magistrados/as:

D. MANUEL J. BAEZA DÍAZ PORTALES  
D. LUIS MANGLANO SADA  
D. AGUSTÍN GÓMEZ MORENO MORA  
D<sup>a</sup>. M<sup>a</sup> JESÚS OLIVEROS ROSSELLÓ  
D. MIGUEL ÁNGEL NARVÁEZ BERMEJO  
D. RAFAEL PÉREZ NIETO  
D. JOSÉ I. CHIRIVELLA GARRIDO  
D<sup>a</sup>. BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ

En la Ciudad de Valencia, a 22 de febrero de dos mil diecinueve.

## HECHOS

### Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo se interpone por la mercantil PROMOCIONES OLIVA PARK, S.L., representada por el Procurador D. Francisco Cerrillo Ruesta y asistida por la Letrada D<sup>a</sup>. Juana Terrón Díaz, contra la resolución de 28-9-2017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que desestima la reclamación 46/4439/17 planteada frente a la resolución de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Valencia, desestimatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE) de los ejercicios 2013 a 2016, denegando la devolución de 12.609,58 euros.

El presente recurso se ha tramitado con carácter preferente, en calidad de pleito testigo de una serie de procedimientos acumulados y suspendidos en su tramitación, en aplicación del art. 37.2 de la LJCA , afectando en la actualidad a más de mil trescientos recursos.

### Segundo.

Entre otros motivos de impugnación, la sociedad actora planteó en su demanda la disconformidad del IVPEE, regulado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, con el Derecho Comunitario, alegando la vulneración de las Directivas 2008/118/CE, de 16-12-2008 y 2003/96/CE, de 27-10-2003, por ser un impuesto adicional a otros ya existentes sobre el mismo bien o servicio, denunciando que se trataba en realidad de un impuesto indirecto con finalidad recaudatoria que grava la producción de energía eléctrica de fuentes renovables, a las que discrimina respecto a la producción de energía de otras fuentes no renovables, sin diferenciar la intensidad y la carga contaminante del medio ambiente. También se alega carencia de finalidad extrafiscal del IVPEE y la vulneración de la libertad de mercado y de empresa, habiendo solicitado el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE y, en su día, se solicita se dicte sentencia por la que se anulen los actos impugnados y se le devuelvan los ingresos reclamados.

### Tercero.

Se contestó la demanda por la Abogada del Estado y, en lo que se refiere al D. Comunitario, alegó que ya el auto del Tribunal Supremo de 10-1- 2018 había negado la existencia de discrepancias con la normativa de la UE y había rechazado plantear cuestión prejudicial, sosteniendo que el IVPEE es un tributo directo que grava la producción e incorporación al sistema de la energía eléctrica, sin repercusión al consumidor, con finalidad específica medioambiental, si verse afectado por el principio de "quien contamina paga", no siendo discriminadas las productoras renovables por poder recuperar el coste del IVPEE, sin que dicho tributo vulnere el ordenamiento jurídico de la UE, solicitando la desestimación de la demanda.

### Cuarto.

Por providencia de 6-2-2019, se otorgó a las partes y al Ministerio Fiscal plazo para alegaciones sobre la posible vulneración por el IVPEE regulado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, del artículo 1.1-a) de la Directiva 2003/96/CE , de 27 de octubre de 2003, que prohíbe la creación de tributos indirectos sobre productos energéticos (entre ellos, la electricidad), salvo que tengan una finalidad específica, del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE , de 16 de diciembre de 2008, que regula un régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de ciertos productos, entre los que se encuentra la energía eléctrica, de los arts. 1 , 3, apartados 1 , 2 y 3.a), en relación este último con el artículo 2.k), dela Directiva 2009/28/CE , de 23 de abril de 2009, que tiene por objeto establecer un marco común para el fomento de la energía procedente de fuentes renovables, y de la Directiva 2009/72/CE , de 13 de julio de 2009, que regula el acceso de terceros a la red (artículos 32 a 34 ).

**Quinto.**

Las alegaciones formuladas en respuesta a dicha providencia fueron las siguientes:

El Ministerio Fiscal informó favorablemente al posible planteamiento de las cuestiones prejudiciales suscitadas.

La sociedad recurrente PROMOCIONES OLIVA PARK, S.L. mostró su conformidad con la cuestión planteada por esta Sala, alegando la conveniencia de trasladar las cuestiones prejudiciales al TJUE.

Por la Abogada del Estado se formularon alegaciones de oposición al planteamiento de todas las cuestiones prejudiciales de interpretación del derecho de la UE respecto al IVPEE, argumentando, en síntesis, lo siguiente:

a) Tanto el Tribunal Supremo (auto de 10-1-2018 como algún TSJ ( TSJPV, sentencia de 26-7-2017 ) ya han negado la disconformidad del IVPEE con el derecho de la UE.

b) El IVPEE es un impuesto directo y real y en absoluto indirecto, y grava la actividad empresarial de producción de energía eléctrica, sin que por ello sean de aplicación las Directivas europeas referidas a impuestos indirectos o especiales.

c) No es un impuesto que grave el consumo ni dispone la repercusión de su coste al consumidor.

d) El IVPEE tiene finalidad medioambiental, un destino específico, negando la existencia de un fin meramente recaudatorio.

e) La finalidad del impuesto es el fomento de las energías renovables, sin discriminación alguna de las energías de fuentes renovables.

Ha sido ponente de esta resolución el Magistrado D. LUIS MANGLANO SADA.

**RAZONAMIENTOS JURÍDICOS****Primero. Derecho nacional de aplicación.**

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre de 2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, se inscribe dentro de las reformas legales que se han ido sucediendo sobre el sistema financiero eléctrico español, incidiendo particularmente sobre la fiscalidad de la energía eléctrica. Es evidente que la Ley 15/2012 y, en concreto el IVPEE regulado en su Título I que nos ocupa, como se razonará, incide sobre ámbitos dispuestos de forma clara e inequívoca por la normativa de la Unión europea, tales como el medio ambiente y el sector de la energía eléctrica.

En el presente proceso, resulta determinante para su resolución la Ley 15/2012, de 27 de diciembre y, en particular, los siguientes preceptos:

**Artículo 1. Naturaleza.**

" El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica es un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de esta Ley" .

**Artículo 2. Ámbito territorial.**

" 1. El impuesto se aplicará en todo el territorio español ".

**Artículo 4. Hecho imponible.**

"1. Constituye el hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.. ".

#### Artículo 5. *Contribuyentes.*

" Son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que realicen las actividades señaladas en el artículo 4" .

#### Artículo 6. *Base imponible.*

"1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo.

A estos efectos, en el cálculo del importe total se considerarán las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en el período impositivo correspondiente, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares.. .".

#### Artículo 8. *Tipo de gravamen.*

" El Impuesto se exigirá al tipo del 7 por ciento ".

#### Disposición adicional segunda. *Costes del sistema eléctrico.*

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

- a) La estimación de la recaudación anual derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente Ley.
- b) El ingreso estimado por la subasta de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con un máximo de 500 millones de euros" .

#### **Segundo.** *Disposiciones de la Unión Europea afectadas.*

Consideramos que la normativa legal nacional antedicha puede vulnerar:

a) El artículo 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, que prohíbe la creación de tributos indirectos sobre productos energéticos (entre ellos, la electricidad), salvo que tengan una finalidad específica.

b) El artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE , de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, en cuanto regula un régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de ciertos productos, entre los que se encuentra la energía eléctrica, que establece que " los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto". El IVPEE, atendiendo a su verdadera naturaleza, resulta ser un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria.

c) Los arts. 1 , 3,apartados1 , 2 y 3.a), en relación este último con el artículo 2.k), dela Directiva 2009/28/CE , de 23 de abril de 2009, que tiene por objeto establecer un marco común para el fomento de la energía procedente de fuentes renovables, pues el IVPEE pese a su calificación como impuesto medioambiental, grava de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, con independencia de

su intensidad e incidencia sobre el medioambiente, y concede el mismo tratamiento fiscal a la energía procedente de fuentes no renovables que a la que procede de fuentes renovables, con discriminación de éstas y con vulneración del sistema comunitario de apoyo previsto.

a) La Directiva 2009/72/CE , de 13 de julio de 2009, que regula el acceso de terceros a la red (artículos 32 a 34 ), de forma objetiva y no discriminatoria, pues la regulación del IVPEE 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.

### **Tercero. Fundamentos de la cuestión prejudicial.**

Son varias las razones que nos llevan a plantear las presentes cuestiones de interpretación al TJUE, que tienen que ver con cuatro esenciales críticas al IVPEE: a) Que pese a su regulación como impuesto directo, su naturaleza y elementos esenciales son propias de un impuesto indirecto; b) que pese a tener nominalmente una finalidad medioambiental es esencialmente un impuesto sin fin específico, recaudatorio, no extrafiscal; c) se discrimina la producción de energía eléctrica de fuentes renovables; y d) distorsiona el mercado interior de energía eléctrica y vulnera la libre competencia. La motivación de tales cuestiones se expone seguidamente.

1 Recientemente, el Gobierno ha aprobado el RDL 15/2018, de 5 de octubre por el que se establece una exención transitoria en la aplicación del IVPEE, que exonera de su pago durante seis meses a los productores de energía incorporados al sistema eléctrico. Esta medida se ha adoptado en un mes en el que el precio de la electricidad había alcanzado sus máximos anuales, con la manifestada intención de reducir la factura eléctrica de los consumidores.

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

3 El IVPEE fue creado por la Ley 15/2012, que lo configuró, al menos nominal o formalmente, como un impuesto directo que tenía por objeto " la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica ", según se proclamaba en su Exposición de Motivos. Sin embargo, no aceptamos el proclamado carácter directo del IVPEE, que no se corresponde con su verdadera naturaleza. Para el Derecho de la UE la calificación de un tributo como directo o indirecto responde a una noción autónoma europea que, conforme a la jurisprudencia del TJUE (Sentencias de 28-11-2017, asunto C-514/16, ap. 31, la de 30-5-2018 , asunto C-390/17 , ap. 17, y la de 4-6-2015, asunto C-5/14 , apartados 64 y 65), ha de construirse con categorías de este ordenamiento jurídico transnacional en función de las características objetivas del tributo, a tenor de su verdadera naturaleza, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional ( Sentencias del TJUE de 24-6-2010 (C-338/08 y C-339/08 , apartado 25, y de 18-1-2017 ( C-189/15 ), apartado 29)..

4 En tal sentido, para que un impuesto pueda ser caracterizado de indirecto, debe existir una relación inmediata e indisoluble entre el bien cuya producción determina el hecho imponible, la energía eléctrica que se produce e incorpora al sistema por el sujeto pasivo, y su consumo. Son impuestos directos los que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica: la posesión de un patrimonio y la obtención de una renta, siendo abonados directamente por los contribuyentes de forma progresiva y en base a la capacidad económica. Por el contrario, son impuestos indirectos los que se aplican sobre una manifestación indirecta o mediata de la capacidad económica, la circulación de la riqueza, bien por actos de consumo o bien por actos de transmisión. Los impuestos indirectos no dependen de las características o posesiones del contribuyente, sino del producto en sí, o sea, no repercuten directamente sobre la renta del contribuyente, sino sobre el consumo que realice .

5 De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, uno de los elementos más relevantes para considerar un impuesto como indirecto es si la carga económica del impuesto, aunque no se repercute formalmente, sí puede ser trasladada económicamente a terceros (los consumidores). Y desde esta conceptualización impositiva, el IVPEE, pese a lo que afirme la propia ley (Preámbulo y artículo 1), debe considerarse un impuesto indirecto, porque:

5.1 No tiene en cuenta ninguna de las condiciones especiales del sujeto pasivo, cuya actividad grava, y lo hace con independencia de la fuente de producción y a todos por igual, con abstracción de la intensidad de uso de las redes de transporte y distribución.

5.2 Su base imponible no está constituida por la renta neta, como ocurre habitualmente en el caso de los impuestos directos, sino por los ingresos brutos percibidos por la producción e incorporación al sistema de la electricidad. Este impuesto grava la magnitud de las retribuciones económicas percibidas por el sujeto pasivo por la actividad de producción e incorporación de energía eléctrica al sistema y, por tanto, el importe de estos ingresos no debe minorarse por los costes en que se ha incurrido en el ejercicio de esta actividad.

5.3 Su tipo de gravamen (el 7%) es único, como es propio de los impuestos indirectos, no existiendo la progresividad inherente a los impuestos directos. También queda afectado el principio de igualdad, que conlleva que situaciones económicamente iguales sean tratadas de igual manera, sin que puedan tratarse de manera idéntica situaciones que sean diferentes, salvo que este trato esté justificado objetivamente (sentencia de 18 de enero de 2012, Djebel - SGPS/Comisión, T- 422/07 , apartado 202). Conforme al principio de progresividad en el ámbito medioambiental, debería exigirse que pague más el agente que más contamine, pues cuanto mayor sea la capacidad de contaminación, más progresivos habrán de ser los elementos que configuren la deuda tributaria.

5.4 No se contemplan exenciones o bonificaciones atendiendo al comportamiento del sujeto pasivo, con independencia del uso que este haga de la red eléctrica y su incidencia medioambiental. No existen beneficios fiscales a la producción de energía eléctrica de fuentes renovables, menos lesivas para el medio ambiente, o para quienes, por su volumen, fuente, intensidad o extensión del transporte y la distribución no tienen impacto ambiental relevante. Con ello se discrimina positivamente a quienes la producen a partir de fuentes no renovables y mucho más dañinas al medio ambiente.

5.6 La gestión recaudatoria del impuesto la lleva a cabo la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria. Esto evidencia que estamos antes un impuesto indirecto ya que los impuestos especiales deben ser indirectos por definición.

5.7 Aunque no exista un mecanismo formal de repercusión del impuesto, lo cierto es que la aplicación del IVPEE ha encarecido el componente del precio de la energía de la factura eléctrica para todos los consumidores finales, como ha reconocido la Ministra en sus declaraciones. El precio que paga el consumidor por el consumo de energía eléctrica se calcula por medio de subastas entre empresas suministradores, que incluyen la fiscalidad que soportan las compañías eléctricas, entre ellas el IVPEE. Esta carga fiscal es trasladada al consumidor final vía precio final.

5.8 El régimen retributivo de las instalaciones de producción de electricidad mediante energías renovables (en especial, la Orden IET/1045/2014, de 16 de junio, por la que se aprueban los parámetros retributivos de las instalaciones tipo aplicables a determinadas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos) ha incluido expresamente este impuesto como coste de explotación que debe ser satisfecho por los consumidores del sistema eléctrico.

5.9 Lo antedicho nos permite apreciar que el IVPEE tiene características propias de un impuesto al consumo, pues sus elementos esenciales tienen una indudable relación con el consumo, puesto que se grava la energía eléctrica producida e incorporada al sistema eléctrico para su uso por sujetos económicos distintos del productor, excluyéndose expresamente los consumos auxiliares en la generación de la electricidad y las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.

6 El IVPEE incumple otra exigencia comunitaria, pues carece de un fin específico. La Ley 15/2012 anuncia en su preámbulo que el fin del IVPEE es la armonización del ordenamiento fiscal español con un uso más eficiente y respetuoso del medioambiente, pero no se aprecia una finalidad específica o extrafiscal para la creación de este impuesto, ya que la recaudación no va destinada a financiar políticas medioambientales concretas sino a reducir el "déficit de tarifa" que, según la SAN de 30-1-2013, confirmada por la STS de 18-11-2013, es en términos normativos "la diferencia entre la recaudación por las tarifas reguladas que fija la Administración y que pagan los consumidores

por sus suministros regulados y por las tarifas de acceso que se fijan en el mercado liberalizado y los costes reales asociados a dichas tarifas ", teniendo por tanto una finalidad puramente recaudatoria.

7 La configuración del hecho imponible no tiene relación con el objetivo medioambiental; además, no hay diferenciación alguna según el impacto que en el medio ambiente tiene la tecnología empleada. La naturaleza efectiva del IVPEE es la que se relata por el propio Preámbulo, apartado II, de la Ley 15/2012: afrontar los "muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro".

8 La propia Disposición Adicional Segunda de la Ley 15/2012 nos indica que el producto de la recaudación del IVPEE no irá a los fines medioambientales previstos por la normativa, sino a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico , (actual artículo 13.3 de la vigente Ley 24/2013, de 26 de diciembre ), es decir, a retribuir las actividades de producción, de transporte, de distribución y de comercialización de la energía eléctrica, lo que evidencia la auténtica voluntad del legislador, ajena por completo a la protección ambiental y a la promoción de las energías renovables.

9 Como sostiene el auto de 14-6-2016 del Tribunal Supremo (rec. casación nº 2554/2014 ) " tienen finalidad extrafiscal aquellos tributos que persiguen, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad . Lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal cuya finalidad es la tutela medioambiental es que el primero tiene como objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, y exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica " como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de 'quien contamina paga')" ( STC 289/2000, de 30 de noviembre , FJ 5º).

10 Así pues, para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales lo esencial no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura, del hecho imponible y también de los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible y el resto de elementos de cuantificación ( SSTC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3 º; y 53/2014, de 10 de abril , FJ 3º).

11 La finalidad del IVPEE de hacer frente al déficit tarifario viene respaldada por otros ejemplos, como se manifestó en los debates públicos habidos en su elaboración. El Consejo de Ministros, por ejemplo, anunciaba el 14-9-2012 que "la remisión a las Cortes Generales del Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que trata de hacer frente al problema más importante que tiene actualmente el sector eléctrico en España: lo que se conoce como déficit tarifario"; o cuando al informar al Congreso de los Diputados en intervención pública, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, año 2012, nº. 69, pág. 34 y ss., el Ministro de Industria hablaba en los siguientes términos: "Como ven, este es un proyecto de medidas fiscales que tiene como objetivo obtener ingresos para que, a partir del principio de la 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", todo ello remachado por lo expuesto en la mencionada DA Segunda de la Ley 15/2012 .

12 Por ello, al no existir el sustrato base de protección ambiental, podría ser el IVPEE contrario al Derecho Europeo por establecer una obligación por razones ajenas a la protección medioambiental, cual es principalmente subvenir al déficit tarifario, finalidad recaudatoria y no extra fiscal en el IVPEE, como ha reconocido el mismo Tribunal Supremo en diversos autos, en los que llega a afirmar que " ninguno de los elementos estructurales del IVPEE refleja la finalidad medioambiental proclamada para el mismo, porque, tratando de hacer frente a los daños causados al medio ambiente por las redes de transporte y distribución, grava de igual modo (de manera proporcional y sin ningún tipo de progresividad) a quienes utilizan esas redes intensivamente como a quienes las usan escasamente " (Auto de 19-1-2018, rec. casación 2554/2014).

a)



113 En igual sentido se pronuncia el auto del Tribunal Supremo de 14-6-2016 (rec. casación 2554/2014 ), que señala que " el IVPEE carece de la finalidad extra fiscal que propugna, toda vez que no ha sido diseñado como un instrumento de ordenación, protección, mejora y reparación del medio ambiente, sino únicamente como un mecanismo para reducir el déficit de tarifa existente en el sector eléctrico al tiempo de aprobarse la ley 15/2012, con total abstracción del pretendido fin medioambiental formalmente perseguido".

14 Ya hemos comentado que la supuesta finalidad medioambiental no se refleja en la estructura del IVPEE y que tampoco es un instrumento útil para modificar conductas contaminantes de las personas o empresas. No es suficiente con la simple declaración medioambiental ni tampoco con la mera afectación general de su recaudación a actividades relacionadas con la mejora del medioambiente. Por el contrario, parecería que la finalidad real es la de obtener fondos para reducir el déficit tarifario. En ese sentido, el TJUE ha rechazado en reiteradas ocasiones (por ejemplo, en el Asunto C-401/03 ) que el favorecimiento del equilibrio presupuestario sea un fin específico.

15 También sobre este extremo se pronuncian las SSTC 60/2013, de 13 de marzo y la 53/2014, de 10 de abril , cuando explica la primera que " lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extra fiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible y el resto de elementos de cuantificación". La STC 53/2014 añade que "...sobre el concepto de extra fiscalidad también nos hemos pronunciado en numerosas ocasiones, considerando que tienen tal finalidad aquéllos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, al medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actividades protectoras de determinada finalidad...".

16 Para que un tributo tenga la consideración de medioambiental, debe cumplir con los requisitos establecidos por las sentencias del Tribunal Constitucional ( SSTC 289/2000, de 30 de noviembre , y 179/2006, de 13 de junio ): el impuesto debe gravar efectivamente la actividad contaminante, y si a un tributo se le atribuye la referida finalidad extra fiscal, esto es, la protección del medio ambiente, la misma debe desprenderse de su estructura y de los elementos esenciales del impuesto, siendo necesario vincular la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida, atemperando el tributo a la conducta de los sujetos contaminantes, permitiendo con ello reducir los riesgos al desincentivar, haciéndolas más onerosas, algunas conductas o actividades o, por el contrario " estimular actuaciones protectoras del medio ambiente en cumplimiento del art. 45.1 CE , desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve".

17 El IVPEE incumple los requisitos necesarios para que un impuesto sobre productos ya gravados por el impuesto especial armonizado sea compatible con éste, tal como ya ocurrió anteriormente con el Impuesto Especial sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (el denominado céntimo sanitario). En este caso, la STJUE de 27-2-2014 (Asunto C-82-12 , Transportes Jordi Besora) rechazó la compatibilidad del impuesto cuestionado por su falta de afectación a finalidades específicas, al entender que no basta para predicar el carácter extra fiscal de un impuesto que su recaudación financie el ejercicio de las competencias en materia de sanidad y de medioambiente, si no está afecto, por sí mismo, a garantizar la protección de la salud y del medioambiente, además de tratarse de un impuesto indirecto.

18 Todo lo dicho permite apreciar el incumplimiento por el IVPEE del requisito de tener una finalidad específica. Las sentencias del TJUE de 25-7-2018 (C-103/17, apartados 36, 37 y 38 ), 20-9-2017 (asuntos C-216/16, C-220/16 y C-221/16 ), apartados 30 a 36, y la de 5-3-2015 (asunto C-553/13 ), apartados 36 y 37 , aclaran que para considerar que persigue una finalidad en el sentido de dicha disposición, es preciso que el impuesto tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la finalidad específica invocada. Por lo tanto, a pesar de que los Estados miembros de la Unión Europea están habilitados para introducir nuevos impuestos indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales, dichos impuestos deben tener fines específicos.

19 En el presente supuesto no resultará de aplicación la STJUE de 20-9-2017, asuntos C-216/16 , C-220/16 y C-221/16 , por venir referida al Canon autonómico que grava la producción de energía eólica, tributo directo que grava la producción de energía eléctrica de origen eólico y con finalidad medioambiental, sobre el que el TJUE dijo que " dicho canon no constituye un impuesto que grava el consumo de productos energéticos o de electricidad, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta Directiva". Por el contrario entendemos que el IVPEE, tiene naturaleza de tributo indirecto, grava de forma relevante el consumo y no tiene finalidad extra fiscal.

20 De la misma forma, debe apuntarse la posible disconformidad del IVPEE con el artículo 1.2 de la Directiva 2009/28/CE, de 23 de abril de 2009 , que dispone que los Estados miembros de la Unión Europea deberán alcanzar de aquí a 2020 unos objetivos nacionales obligatorios en relación con la cuota de energía procedente de fuentes renovables en el consumo final bruto de energía. Dicha Directiva establece el objetivo a alcanzar y deja a la apreciación de los Estados miembros la elección de los medios para alcanzarlos. Conforme al anexo I de dicha Directiva, titulado " Objetivos globales nacionales en relación con la cuota de energía procedente de fuentes renovables en el consumo de energía final en 2020 " se regula un marco común para el fomento de la energía procedente de fuentes renovables.

21 El IVPEE es un impuesto cuya finalidad explícita es hacer frente al déficit de tarifa y favorecer el equilibrio presupuestario, sujeta a imposición con el mismo tipo a todos aquellos que producen e incorporan al sistema energía eléctrica, con independencia de su fuente y de la incidencia sobre el medio ambiente de los distintos procesos productivos que grava, y recae sobre el producto obtenido con la venta de la energía producida, sin diferenciar el proceso productivo y tecnología aplicados. Todo lo cual parece acreditar la superposición de un nuevo gravamen al régimen tributario de un sector de actividad cuya capacidad económica, al menos en relación con esta concreta actividad, ya es objeto de tributación; y al quedar desdibujado su finalidad medioambiental por el objetivo real de que determinados productores de energía eléctrica asuman especialmente la financiación del déficit tarifario, se podría estar alterando la libre competencia del sector.

22 La introducción del IVPEE tiene el efecto de desincentivar la generación de electricidad a partir de fuentes renovables, pues es un gravamen que no resulta proporcional a los costes, pues se calcula en base a un porcentaje fijo sobre unos ingresos brutos, y afecta indudablemente a la industria protegida por la norma comunitaria.

23 Además, el principio de "quien contamina paga" recogido en el art. 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , en relación con los artículos 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales, que establecen como principios básicos la igualdad y no discriminación, en cuanto procura, entre otras finalidades, un mercado de electricidad competitivo y no discriminatorio, sin que quepa alterarlo más que por motivos de interés económico general, incluida la protección del medio ambiente, se oponen al establecimiento de un impuesto que recae indistintamente sobre empresas de producción de energía eléctrica, tanto las de fuentes renovables como las que no lo son, y con independencia del volumen de producción y del impacto ambiental, cuando la finalidad principal de dicho gravamen no es medioambiental sino aumentar el volumen del sistema financiero de la energía eléctrica, de suerte que se asumen por igual la financiación del déficit tarifario.

24 Cabe apreciar por ello una vulneración de una norma armonizadora que, como la Directiva 2009/28/CE, busca fomentar el uso de la energía de fuentes renovables, por gravar de forma indiscriminada a todas las tecnologías por igual. La Directiva 2009/28/CE regula un principio según el cual, el desarrollo de la industria de producción de electricidad a partir de fuentes renovables no puede resultar perjudicado como consecuencia de "tasas no proporcionales".

25 Por otra parte, la regulación del IPVEE discrimina positivamente a los productores no nacionales de energía eléctrica, pues a tenor de los arts. 2.1 , 4.1 y 6.1 de la Ley 15/2012 el IVPEE grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica producida en el mercado español, mientras que la energía importada no queda sujeta a este impuesto por impedirlo el artículo 110 TFUE , generando con ello una distorsión de la libre competencia, proscrita por el artículo 107.1 TFUE . El establecimiento de una ventaja anticompetitiva en favor de los productores no nacionales, al no estar sometidos al IVPEE, altera la libre

circulación de mercancías, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, canalizados por la Directiva 2009/72/CE, que regula el acceso de terceros a la red (artículos 32 a 34), de forma objetiva y no discriminatoria.

26 Es cierto que el Tribunal Supremo dictó auto de 10-1-2018 (recurso de casación nº 2554/2014), en el que planteó cuestión de inconstitucionalidad al TC, y en su razonamiento jurídico primero dijo que "esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha llegado a la convicción de que, en lo que se refiere al IVPEE, la Ley 15/2012 no presenta problemas de ajuste con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea", pero también es cierto que: a) no motivó su convicción ni aportó las razones de su decisión; b) por el contrario, en el auto de 14-6-2016, el mismo Tribunal Supremo y en el mismo recurso nº 2554/2014 cuestionó plenamente la finalidad medioambiental del IVPEE (FJ Cuarto, apdos. 5, 5.1, 5.2, 5.3, 5.4, 5.5, 5.6 y 6); c) no existe impedimento legal o jurisprudencial alguno que proscriba a esta Sala y Sección dirigirse al TJUE si tiene dudas sobre la interpretación del IVPEE respecto a determinadas normas del Derecho de la Unión Europea.

27 Corresponde, pues, exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que adopte, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia (Sentencia de 9-9-2015, asuntos C-72/14 y C-197/14, apartado 57), a fin de que el TJUE aporte a esta Sala los elementos de interpretación del Derecho comunitario que precisa para resolver el presente litigio (sentencias del TJUE de 15-12-1995, asunto C-415/93; de 19-9-2000, C-454/98; y de 26-10-2010, C-97/09).

Por todo ello,

#### LA SALA ACUERDA:

1) Suspender el curso del procedimiento, llevando copia del presente auto a los recursos de la serie.

2) Plantear al Tribunal de Justicia, al amparo del artículo 267 del TFUE, las cuestiones prejudiciales de interpretación siguientes:

CUESTIÓN PRIMERA: Si el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE debe interpretarse en el sentido de que se opone y contradice un impuesto nominalmente directo como el IVPEE que, atendiendo a su verdadera naturaleza, resulta ser un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria, sin que la calificación que le atribuya el Derecho nacional pueda primar sobre la interpretación del Derecho de la UE, que se rige por los objetivos propios de ese ordenamiento jurídico y en función de las características objetivas del gravamen.

CUESTIÓN SEGUNDA: Si pese a la calificación del IVPEE como impuesto medioambiental, este tributo persigue una esencial finalidad recaudatoria, gravando de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medioambiente, con infracción de los arts. 1, 3, apartados 1, 2 y 3.a), en relación este último con el artículo 2.k), de la Directiva 2009/28/CE.

CUESTIÓN TERCERA: Si debe interpretarse que el principio de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables se opone al IVPEE, en la medida 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 éstas y con vulneración del sistema de apoyo previsto en el artículo 2.k) y concordantes de la Directiva 2009/28/CE.

CUESTIÓN CUARTA: Por último, si el citado principio de libre competencia y los arts. 32, 33 y 34 (CAPÍTULO VIII, ORGANIZACIÓN DEL ACCESO A LA RED) de la Directiva 2009/72/CE 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.

3) Remítase testimonio de la presente resolución al Tribunal de Justicia mediante correo certificado con acuse de recibo dirigido a la "Secretaría del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, L-2925 Luxemburgo" y copia simple de la misma al Servicio de Relaciones Internacionales del Consejo General del Poder Judicial -Fax: 91 7006 350- (REDUE Red del CGPJ de Expertos en Derecho de la Unión Europea).

**La presente resolución es firme y contra ella no cabe recurso alguno.**

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.