

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090352

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de mayo de 2023

Sala 2.^a

R.G. 3368/2020

SUMARIO:

Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE). *Base imponible.* La base imponible del IVPEE -art. 6 de la Ley 15/2012 (Medidas fiscales para la sostenibilidad energética)-, se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico; entre los que se comprende los conceptos por pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión, en tanto que conforman pagos parciales por el producto derivado de la actividad del sujeto pasivo. [Vid., STS, de 10 de mayo de 2023, recurso nº 2202/2022 (NFJ089632)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 15/2012 (Medidas fiscales para la sostenibilidad energética), arts. 1, 4, 6 y 11.

Constitución Española, art. 31.

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

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 191 y 192.

Ley 58/2003 (LGT), art. 229.

Orden HAP/703/2013 (Modelo 583 «IVPEE. Autoliquidación y Pagos Fraccionados»).

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

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución dictada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por la que se desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada por la interesada, en relación con el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, correspondientes al ejercicio 2017.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 16/07/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 14/07/2020 contra la resolución indicada anteriormente.

Segundo.

Consta en el expediente que la interesada presentó en fecha 17 de octubre de 2019, solicitud de rectificación de las autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos en relación con el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (en adelante, IVPEE), correspondientes al ejercicio 2017, ante la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de ... de la AEAT.

Tercero.

La entidad reclamante considera que tiene derecho a la devolución por ingresos indebidos a su favor, de conformidad con los procedimientos establecidos en los artículos 120.3 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 126 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos,

aprobado por el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, así como por los artículos 14 y siguientes del Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado mediante el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Cuarto.

En fecha 23 de enero de 2020, se le notifica al interesado, el inicio de actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia de Control Aduanero y Tributario de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, respecto al IVPEE ejercicio 2017.

Como resultado de dichas actuaciones se firman, en fecha 8 de junio de 2020, acta de disconformidad número A02-..., con cuota cero.

Quinto.

La Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes deniega la solicitud de devolución del IVPEE ejercicio a 2017 a la interesada, dictando liquidación en fecha de 25 de junio de 2020.

Considerando la Delegación Central de Grandes Contribuyentes , que el IVPEE era conforme a la Constitución y no vulneraba la normativa comunitaria.

Sexto.

Disconforme con la resolución anterior, la interesada interpone la presente reclamación económico-administrativa, registrada con número R.G.: 00/03368/2020.

Alega la interesada lo siguiente:

Inconstitucionalidad de la Ley reguladora del IVPEE por vulnerar los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad y reserva de ley.

Que el IVPEE es un impuesto de naturaleza híbrida con características de impuesto indirecto que carece de finalidad específica vulnerando el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales y por la que se deroga la Directiva 92/2012/CEE, en relación con las disposiciones de la Directiva 2003/96/CE.

Que el IVPEE infringe el principio comunitario de que quien contamina paga, invocando la Directiva 2004/35/CE.

El IVPEE resulta contrario a la Directiva 2009/72/CE, así como, al Reglamento 714/2009/CE.

Quiebra del principio de unidad de mercado/MIBEL causada por el IVPEE.

Doble imposición con respecto al Impuesto sobre Sociedades.

Incorrecta determinación de la base imponible del impuesto al incluirse conceptos que no se refieren a la producción e incorporación al sistema eléctrico.

Nulidad de la Orden HAP/703/2013.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Tercero.

Considera la interesada que la Ley 15/2012 de 27 de diciembre, adolece de inconstitucionalidad por infracción de los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad y generalidad, contemplados en la

Constitución Española, sometiendo a imposición una actividad que ya se encuentra gravada por el Impuesto sobre Sociedades y otros impuestos autonómicos y locales.

En relación con esta cuestión, es preciso señalar que este Tribunal Económico-Administrativo carece de atribuciones para pronunciarse sobre la adecuación de una norma a la Constitución, pues esta función ha sido encomendada en nuestro ordenamiento jurídico al Tribunal Constitucional, único tribunal que tiene potestad para expulsar leyes inconstitucionales del mismo. En este sentido cabe citar la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2018 (rec. cas 113/2017), así como las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central en fechas 20 de octubre de 2010 (R.G. 00/07373/08), de 23 de junio de 2010 (R.G. 00/02160/08), 24 de marzo de 2009 (R.G. 00/00912/08), 26 de septiembre de 2007 (R.G. 00/02379/05), 1 de junio de 2006 (R.G. 00/03529/03), entre otras.

No obstante lo anterior se ha de señalar que esta cuestión ya ha sido zanjada por Tribunal Supremo mediante sentencia dictada en el recurso de casación 2554/2014, de 8 de junio de 2021, en la que tras recordar que el Tribunal Constitucional mediante auto 69/2018, de 20 de junio, ya había descartado la vulneración por parte de la Ley 15 /2012 de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, contemplados en el artículo 31 de la Constitución, derivada de una posible doble imposición del IVPEE con el IAE, señala lo que sigue:

"QUINTO. Cuarto motivo de impugnación. Vulneración del artículo 31 CE relativo a los principios de generalidad, igualdad, no confiscatoriedad y capacidad económica, así como la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la delimitación del poder tributario en los denominados tributos extrafiscales.

1. El cuarto motivo de impugnación tiene por objeto la vulneración del artículo 31 CE relativo a los principios de generalidad, igualdad, no confiscatoriedad y capacidad económica, así como de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la delimitación del poder tributario en los denominados tributos extrafiscales.

(...)

5. La recurrente suscita de nuevo ante esta Sala, la posibilidad de volver a plantear una nueva cuestión de inconstitucionalidad al objeto de aclarar si, una vez revelado el IVPEE como un tributo contributivo y no medioambiental, cuyo fundamento real y auténtico es la mera obtención de recursos económicos para hacer frente al déficit de tarifa, esto permite concluir que dicho impuesto infringe los principios constitucionales de generalidad, igualdad, capacidad económica, no confiscatoriedad y progresividad consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución, en la medida en que la articulación de los elementos esenciales del tributo nada tiene que ver con el fundamento real de su creación.

La petición de la parte no puede ser asumida, por las siguientes razones

5.1. En relación a la "ausencia" de finalidad extrafiscal que, a juicio de la recurrente, determina la concurrencia de múltiples vicios de inconstitucionalidad del tributo que nos ocupa, ya ha expuesto esta Sala en anteriores ocasiones, entre otras en la reciente sentencia 513/2021, de 15 de abril -recurso contencioso-administrativo nº 517/2015-, que la finalidad ambiental y la recaudatoria no son antagónicas o incompatibles per se, vistas desde el ángulo de su presencia común en una misma regulación. Tal duplicidad, al menos aparente, de fines, ya está reconocida en el art. 2.1 LGT, segundo párrafo, así como en la doctrina constitucional que lo interpreta (STC 37/1987, de 26 de marzo). En todo tributo está, en esencia, el objetivo recaudatorio, que no es incompatible con la persecución de fines económicos o sociales amparados en la Constitución. En este esquema clásico, además, interfieren nuevos principios medioambientales que aportan una nueva visión, en la medida en que no se trata tanto de disuadir de determinadas prácticas o conductas (como sucede, en particular, en los impuestos especiales), como de hacer recaer las consecuencias de la actividad potencialmente lesiva del medio ambiente a quienes crean el daño o el peligro para éste mediante el ejercicio de una actividad empresarial de la que se obtienen beneficios. Así, los principios de recuperación de costes, de internalización o el de que "quien contamina paga".

5.2. Procede recordar, tal y como se ha recogido en esta resolución, que la creación y diseño de este impuesto responde, como ha declarado el Tribunal Constitucional, a una "opción del legislador" que cuenta con "un amplio margen para el establecimiento y configuración el tributo", siempre que respete los principios constitucionales, en particular el art. 31.1 CE de capacidad económica.

El IVPEE es un tributo de carácter directo, naturaleza real y devengo periódico (anual), que grava a las personas físicas y jurídicas, así como a las entidades a las que alude el artículo 35.4 LGT, que produzcan e incorporen energía eléctrica al sistema, siendo la base imponible el importe total que tales contribuyentes perciban por esa energía producida e incorporada, a los que se grava con un tipo fijo.

Como revelan los apartados I y II del preámbulo de la Ley 15/2012, el legislador ha proclamado la doble finalidad medioambiental y recaudatoria del IVPEE. La finalidad extrafiscal, de protección del medio ambiente, resulta proclamada en el preámbulo del texto legal, al señalar que "[U]no de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica", añadiendo que "Se trata de gravar a 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 en las

mismas, que comportan indudables efectos medioambientales" (apartado II del preámbulo). La finalidad fiscal, obtener ingresos con los que financiar las cargas públicas, se refleja, a su vez, en el articulado de la Ley.

Y, si bien es cierto que el designio recaudatorio está presente de manera notable en el impuesto examinado, lo que hizo que esta Sala albergara dudas sobre su finalidad medioambiental que se reflejan en el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, sin embargo también admitió que el hecho de que el Estado apruebe ejerciendo su potestad tributaria un impuesto que, pese a atribuirle una finalidad de tutela del medio ambiente, tenga en realidad un designio principalmente fiscal, ello no lo convierte sin más en inconstitucional, puesto que no lo será si respeta los principios a los que el artículo 31.1 CE somete el ejercicio del poder tributario, en particular, el de capacidad económica, principio que, como se ha reiterado en esta resolución, no hay razones para entender vulnerado, máxime teniendo en cuenta que la naturaleza extrafiscal de un tributo es una cuestión de grado, sin que existan casos puros.

5.3. El designio medioambiental que se refiere en la creación de este impuesto y su exigencia a determinados agentes económicos guarda relación directa con la afectación, daño, consunción o reparación del dominio público, sin que quepa prueba de lo contrario frente a la configuración legal.

En efecto, la finalidad medioambiental del impuesto se refleja en que tiene por objeto gravar 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 tales redes, indudables efectos medioambientales.

5.4. En último término, resulta oportuno recordar que la STC 183/2014 resolvió un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Letrada de la Junta de Andalucía, entre otras normas, contra los artículos 4 y 8 de la Ley 15/2002, en el que se analizó este impuesto desde la óptica de los artículos 14 y 9.3 de la CE, desestimando la pretensión por las siguientes razones

"En primer lugar, porque la misma remite a una denuncia de inconstitucionalidad por indiferenciación, cuando es doctrina de este Tribunal, que el art. 14 CE se limita a prohibir la distinción infundada o discriminatoria, pero no consagra un derecho a la desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, no existiendo un derecho subjetivo al trato normativo desigual (STC 3812014, de 11 de marzo, FJ 6, con cita de la STC 19812012, de 6 de noviembre, FJ 13). En segundo lugar, los preceptos impugnados no rebasan la libertad de configuración del legislador, al que nada le impide el uso de los tributos como un instrumento de política económica sobre un determinado sector (STC 712010, de 27 de abril, F.J 5 EDJ 2010/61766), esto es, con fines de ordenación o extrafiscales [STC 5312014, de 10 de abril, FJ 6 c)]. La aplicación generalizada del impuesto en cuestión responde a una opción del legislador, que, respetando los principios constitucionales, cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo. Margen que no puede verse constreñido por la exigencia de una diferenciación que no resulta constitucionalmente obligada, por más que al recurrente le parezca conveniente u oportuna, ni tampoco por las expectativas de mantenimiento del régimen fiscal preexistente -lo que, de por sí, impediría toda innovación legislativa-, de manera que "la observancia estricta de esta línea argumental abocaría a la petrificación del ordenamiento desde el momento en que una norma promulgada hubiese generado en un sector de la ciudadanía o entre algunos poderes públicos la confianza en su vigencia más o menos duradera ... y no sería coherente con el carácter dinámico del ordenamiento jurídico y con nuestra doctrina constante acerca de que la realización del principio de seguridad jurídica, aquí en su vertiente de protección de la confianza legítima, no puede dar lugar a la congelación o petrificación de ese mismo ordenamiento (STC 33212005, de 15 de diciembre, FJ 17 y las resoluciones allí citadas)". [STC 23712012, de 13 de diciembre, FJ 9 c)]".

En suma, la Sala considera que la respuesta ofrecida por el Tribunal Constitucional agota la cuestión y despeja las dudas de constitucionalidad del impuesto examinado, sin que quepa encadenar sucesivas cuestiones interpretativas sobre temas ya zanjados, debiendo concluirse la conformidad a la CE del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, de la Orden ministerial impugnada y de los artículos 1 a 11 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética que le presta cobertura."

En cuanto al resto de vulneraciones alegadas se ha de señalar que la interesada realiza una exposición genérica sin concretar y aportar pruebas concretas que pongan de manifiesto la vulneración alegada.

Procede, en consecuencia desestimar su alegación de acuerdo con lo señalado anteriormente.

Cuarto.

Alega la interesada que la Ley 15/2012 de 27 de diciembre, por la que se crea el IVPEE, vulnera lo dispuesto en la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, dado que el IVPEE carece de finalidad específica y reviste las características propias de un impuesto indirecto.

Asimismo, señala que el citado impuesto vulnera la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, puesto que la misma limita el establecimiento de nuevos tributos sobre la energía, salvo que se trate de impuestos medioambientales.

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, el IVPEE se configura 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, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de esta Ley.

Por su parte la exposición de motivos de la citada norma justifica la creación de este impuesto en los siguientes términos:

"El fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución, precepto en el que la protección de nuestro medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas. Por ello, uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos. De esta forma, la Ley ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental."

En concreto, en relación con el IVPEE, señala:

"Este 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."

Frente a ello sostiene la interesada que el citado tributo reviste carácter indirecto y carece de finalidad medioambiental específica, vulnerando la normativa comunitaria.

Sobre la vulneración por parte del IVPEE de la normativa comunitaria, se ha pronunciado el TJUE en su reciente sentencia Promociones Oliva Park, de 3 de marzo de 2021, dictada en el asunto C-220/19, señalando al respecto lo siguiente:

42. Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades.

43. Con carácter preliminar, procede señalar que el IVPEE es calificado, en el preámbulo de la Ley 15/2012, de impuesto directo que grava «la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica», a saber, la «capacidad económica de los productores de energía eléctrica». El Gobierno español precisa a este respecto que tal impuesto ha sido concebido como un impuesto directo y que su carga no puede repercutirse en el consumidor final, habida cuenta del funcionamiento del mercado español de la electricidad.

44. No obstante, el tribunal remitente, al igual que la demandante en el asunto principal, considera que, pese a esta calificación de impuesto directo, el IVPEE constituye, por sus características propias, un impuesto indirecto cuya carga fiscal se repercute en el consumidor final de electricidad y está incluido, como tal, en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

45. A este respecto, la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción con arreglo al Derecho de la Unión corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional (sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia, C 189/15, apartado 29 y jurisprudencia citada).

46. Así pues, debe determinarse, a fin de responder a la cuestión planteada, si el IVPEE puede calificarse como otro gravamen indirecto que grava un producto sujeto a impuestos especiales, en este caso la electricidad, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

47. A tenor del artículo 1, apartado 1, de esta Directiva, la misma establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de determinados productos sujetos a impuestos especiales, entre los que figura la electricidad, incluida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96.

El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 permite a los Estados miembros imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas del Derecho de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido.

48. Tal como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el mencionado artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, que pretende tener en cuenta la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y la utilización frecuente de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias, permite a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo, otros impuestos indirectos que persigan una finalidad específica. El concepto de «gravámenes indirectos», en el sentido de esta disposición, designa así los impuestos indirectos que gravan el consumo de los productos enumerados en el artículo 1, apartado 1, de esta Directiva, distintos de los «impuestos especiales», en el sentido de esta última disposición, y que se imponen con fines específicos (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C 5/14, apartados 58 y 59).

49. Por consiguiente, para determinar si cabe incluir al IVPEE en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, ha de comprobarse si este impuesto constituye un impuesto indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad a que se refiere la Directiva 2003/96 (véase, por analogía, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C 5/14, apartado 60).

50. En el presente asunto, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que el hecho imponible del IVPEE es la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, a saber, la producción neta de energía, definiéndose esta, en el sentido de la Ley 15/2012, como la energía de la que se excluyen los consumos auxiliares en la generación de la electricidad y las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.

51. Además, consta que el IVPEE se percibe no directamente de los consumidores de electricidad, sino de los operadores económicos que la producen y la incorporan al sistema (véase, por analogía, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C 5/14, apartado 64).

52. Es cierto que el consumidor final de electricidad podría, en principio, soportar íntegramente el peso económico de un impuesto de manera indirecta si el productor incluyese su importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para el productor (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C 5/14, apartado 64).

53. Sin embargo, no sucede así en el caso de autos.

54. En efecto, en primer lugar, como observa el tribunal remitente, no existe un mecanismo formal de repercusión del impuesto. Pues bien, en tal situación, el hecho de que la aplicación del IVPEE entrañe un incremento del precio de la energía y, por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales no resulta, por sí solo, suficiente para concluir que este impuesto se repercute íntegramente a estos consumidores. En caso contrario, todo impuesto soportado por los productores de electricidad que tuviera una incidencia, aun mínima, en el precio final de la electricidad pagado por los consumidores debería considerarse un impuesto indirecto, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, pese a la falta de vínculo directo e indisoluble entre tal impuesto y el consumo de electricidad.

55. En segundo lugar, es preciso señalar, en lo atinente a las modalidades de cálculo del IVPEE, que la base imponible de este impuesto está constituida por el importe total que percibe el sujeto pasivo por la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, al que se aplica un tipo de gravamen uniforme del 7 %.

56. Tal como se desprende de los autos obrantes ante el Tribunal de Justicia, el cálculo del referido importe incluye, en virtud del artículo 6 de la Ley 15/2012, la retribución de la actividad de producción de electricidad. Conforme a las disposiciones pertinentes de las Leyes 54/1997 y 24/2013, esta retribución comprende la energía eléctrica negociada en los mercados diario e intradiario, que se retribuye sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda, los servicios de ajuste necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor, la retribución en virtud de los mecanismos de capacidad, así como las retribuciones adicionales de las actividades respectivas de producción de electricidad en los territorios no peninsulares y de producción de electricidad de fuentes renovables.

57. Todas las partes interesadas indicaron, en sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, que algunas partes constitutivas de la base imponible del IVPEE, como se enumeran en el apartado anterior, no dependen de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema. Tal como indicó el Gobierno español, este es el caso en particular de los servicios de ajuste, en el marco de los cuales se retribuye la disponibilidad de una determinada capacidad de producción, así como de los mecanismos de capacidad, en el marco de los cuales el importe que constituye la retribución de los productores de que se trata se fija en una determinada cantidad de euros por megavatio y se basa, respectivamente, en la puesta a disposición de una determinada capacidad de producción y en el tamaño y capacidad de producción de la planta. Según dicho Gobierno, así sucede igualmente con la retribución específica de la producción de electricidad de fuentes renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, así como de la producción de electricidad en los territorios no peninsulares, respecto de los cuales se prevé un pago adicional en relación con los ingresos en el mercado de electricidad percibidos por los productores de que se trate.

58. De las consideraciones anteriores se desprende que el IVPEE se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico. Así pues, no cabe constatar un vínculo directo e indisoluble entre este impuesto y el consumo de electricidad.

59. Por consiguiente, al no constituir el IVPEE un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad a que se refiere la Directiva 2003/96, no puede estar incluido en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 (véase, por analogía, la sentencia de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C 5/14, apartado 66).

60. En atención a lo expuesto anteriormente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades, sin tener en cuenta la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada a ese sistema."

Concluye el TJUE que el IVPEE es adecuado a la normativa comunitaria, puesto que al no ser un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad a que se refiere la Directiva 2003/96, no está incluido en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

Zanja por tanto, el TJUE la cuestión de la adecuación del impuesto a la normativa comunitaria, por lo que procede desestimar sus alegaciones al no apreciarse las vulneraciones alegadas.

Quinto.

Continúa la interesada alegando la vulneración por parte de la Ley 15/2012, del principio de "quien contamina paga" contemplado en el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Señala el citado precepto lo siguiente:

"La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga."

A la posibilidad de invocar la vulneración del citado principio se ha referido recientemente el TJUE en sentencias de 7 de noviembre de 2019, UNESA y otros, asuntos C-80/18 a C-83/18 y C-105/18 a C-113/18, en las que estudia la posible vulneración del principio de quien contamina paga por los tributos establecidos por el Estado español por la producción de electricidad a partir de energía nuclear o aprovechando las aguas continentales.

"27. Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 191 TFUE, apartado 2, y el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2000/60 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía como el controvertido en los litigios principales, que no incentiva el uso eficiente del agua, ni establece mecanismos para la conservación y protección del dominio público hidráulico, y cuya cuantificación se desvincula totalmente de la capacidad de producir daños al dominio público, centrándose única y exclusivamente en la capacidad de generar ingresos de los productores de energía hidroeléctrica"

*28. Es preciso recordar que el artículo 191 TFUE, apartado 2, dispone que la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tiene como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado y se basa en el principio de que quien contamina paga. Por lo tanto, dicha disposición se limita a definir los objetivos generales de la Unión en materia de medio ambiente en la medida en que el artículo 192 TFUE confía al Parlamento Europeo y al Consejo de la Unión Europea, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, la tarea de decidir qué acción debe emprenderse para realizar esos objetivos (sentencia de 4 de marzo de 2015, *Fipa Group* y otros, C 534/13, apartado 39 y jurisprudencia citada).*

*29. En consecuencia, habida cuenta de que el artículo 191 TFUE, apartado 2, que recoge el principio de que quien contamina paga, se dirige a la acción de la Unión, la referida disposición no puede ser invocada en cuanto tal por los particulares a fin de excluir la aplicación de una norma nacional que puede haber sido adoptada en un ámbito comprendido dentro de la política medioambiental cuando no sea aplicable ninguna normativa de la Unión adoptada sobre la base del artículo 192 TFUE que cubra específicamente la situación de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de marzo de 2015, *Fipa Group* y otros, C 534/13, apartado 40 y jurisprudencia citada)."*

De lo dispuesto por el TJUE en su sentencia se deriva que la invocación del principio de quien contamina paga no puede realizarse de forma directa por los particulares para excluir la aplicación de la norma nacional. Es necesario así que el contribuyente identifique la norma comunitaria que se ha vulnerado, señale los motivos en los que se basa su apreciación y que la norma haya sido dictada sobre la base de lo dispuesto en el artículo 192 del Tratado de Funcionamiento de la Unión.

En el presente supuesto la interesada señala que la Ley 15/2012 vulnera lo establecido en la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales.

La citada Directiva fue adoptada sobre la base de lo dispuesto en el artículo 175 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (actual 192 del TFUE) por lo que la vulneración de la misma puede ser invocada por la interesada en los términos expuestos por el TJUE.

Sentado lo anterior procede examinar en qué medida considera la interesada que la norma nacional vulnera la normativa Comunitaria.

De la lectura de sus alegaciones se observa que la interesada no identifica los preceptos de la Directiva entiende vulnerados sino que se limita a señalar de forma genérica que la configuración del IVPEE contradice lo dispuesto en el artículo 191.2 del TFUE en la medida en que la Ley por la que se crea el citado impuesto no identifica quien contamina, no traslada al productor incentivos para no contaminar y los importes recaudados no se destinan a compensar perjuicios o impactos ambientales sino que van destinados a compensar el déficit tarifario.

Pues bien, del examen del contenido de la citada Directiva no se observa vulneración alguna de la misma por la Ley 15/2012.

Hay que tener en cuenta que la citada Directiva se limita a fijar qué se entiende por daños medioambientales y cuales han de ser las medidas a seguir para la reparación de los mismos.

Como señala su considerando tercero, el objetivo de la Directiva es establecer un marco común para la prevención y la reparación de los daños medioambientales a un coste razonable para la sociedad, objetivo que no se ve vulnerado por el establecimiento de un impuesto como el IVPEE.

El hecho de que la normativa reguladora del IVPEE no identifique al infractor o no prevea, según señala la interesada, que los recursos que se obtengan a través del mismo se destinen a cubrir daños medioambientales no implica de facto la vulneración del principio contemplado en el artículo 191.2 del TFUE.

Así lo pone de manifiesto el TJUE en su sentencia de 7 de noviembre de 2019, UNESA y otros, asuntos C-80/18 a C-83/18, en la que se señala lo siguiente:

"42. Resulta de las disposiciones de la Directiva que las medidas relativas a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el uso de las aguas constituyen uno de los instrumentos de que disponen los Estados miembros para la gestión cualitativa del agua destinada a un uso racional del recurso (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2014, Comisión/Alemania, C 525/12, apartado 55).

43. Como señaló en esencia el Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, en el caso de que, como sucede en los litigios principales, un Estado miembro imponga el pago de cánones a los usuarios del dominio hídrico, el principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, establecido en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2000/60, no impone que el importe de cada uno de esos cánones, aisladamente considerado, sea proporcional a dichos costes.

44. En estas circunstancias, carece de pertinencia el hecho de que, en los litigios principales -como indicó el órgano jurisdiccional remitente, único competente para interpretar el Derecho nacional aplicable a esos litigios-, el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, habida cuenta tanto de sus características esenciales como de su estructura, no tenga una finalidad medioambiental, sino exclusivamente económica, y constituya por tanto un ingreso del sistema eléctrico español destinado a reducir el déficit financiero de que adolece ese sistema y que no presenta vínculos ni con la ocupación del dominio público hidráulico ni con las consecuencias medioambientales de la actividad asociada a esta ocupación.

45. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, ha de responderse a la primera cuestión prejudicial que el artículo 191 TFUE, apartado 2, y el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2000/60 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía como el controvertido en los litigios principales, que no incentiva el uso eficiente del agua, ni establece mecanismos para la conservación y protección del dominio público hidráulico, y cuya cuantificación se desvincula totalmente de la capacidad de producir daños al dominio público, centrándose única y exclusivamente en la capacidad de generar ingresos de los productores de energía hidroeléctrica."

Esta misma conclusión se deduce de lo dispuesto por el TJUE en su sentencia de 3 de marzo de 2021, dictada en el asunto C-220/19 en la que señala la compatibilidad del IVPEE con la normativa comunitaria que prevé el fomento de la energía eléctrica procedente de fuentes renovables.

Señala la citada sentencia lo siguiente:

"70. En consecuencia, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que los artículos 1 y 3, apartados 1 y 2, así como apartado 3, letra a), de la Directiva 2009/28, este último punto en relación con el artículo 2, párrafo segundo, letra k), de la misma Directiva, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece un impuesto que grava con un tipo único la producción de electricidad y su incorporación al sistema eléctrico, también cuando la electricidad se produce a partir de fuentes renovables, y cuyo objetivo no es proteger el medio ambiente, sino aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios."

Procede, en definitiva, desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

Sexto.

Señala la interesada, que el IVPEE vulnera la Directiva 2009/72/CE, 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, puesto que el citado impuesto solamente grava a los productores con instalaciones situadas en territorio español.

Considera, asimismo, que el citado impuesto es contrario a lo señalado en el Reglamento 714/2009/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, relativo a las condiciones de acceso a la red para el comercio transfronterizo de electricidad.

Sobre estas cuestiones se ha pronunciado también el TJUE en la precitada sentencia Promociones Oliva Park, señalando lo que sigue:

"71. Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide fundamentalmente que se dilucide si el artículo 107 TFUE, apartado 1, y los artículos 32 a 34 de la Directiva 2009/72 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad en el territorio de un Estado miembro, en el supuesto de que este impuesto no sea aplicable a la incorporación, en ese sistema, de la electricidad producida en los demás Estados miembros.

72. El tribunal remitente indica, a este respecto, que el IVPEE favorece a los productores de electricidad establecidos en los demás Estados miembros porque grava únicamente a los productores nacionales, y deduce de ello que existe una distorsión de la competencia, con infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1.

73. En la medida en que de la respuesta a la primera cuestión prejudicial se desprende que el IVPEE constituye un impuesto directo que grava la actividad de producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, cabe recordar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer tal competencia respetando el Derecho de la Unión (sentencia de 22 de diciembre de 2010, Tankreederei I, C 287/10, apartado 14).

74. A este respecto, por lo que se refiere, en primer lugar, al artículo 107 TFUE, apartado 1, de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que los impuestos no entran en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas a las ayudas estatales a menos que constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda, de modo que formen parte integrante de dicha ayuda (sentencia de 20 de septiembre de 2018, Carrefour Hypermarchés y otros, C 510/16, apartado 14 y jurisprudencia citada).

75. Pues bien, en el presente asunto, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia no se desprende que los ingresos procedentes de la percepción del IVPEE constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda estatal, en el sentido de la citada jurisprudencia. De ello se colige que no puede considerarse que este impuesto esté incluido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas a las ayudas estatales.

76. Por lo que respecta, en segundo lugar, a la Directiva 2009/72, ha de constatarse que en los artículos 32 a 34 de esta se contempla el principio general de no discriminación en el ámbito del mercado interior de la electricidad al regularse el acceso de terceros a la red de forma objetiva y no discriminatoria.

77. En el presente asunto, el tribunal remitente indica que la normativa relativa al IVPEE permite una discriminación positiva de 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.

78. Pues bien, a este respecto, baste con señalar que, por cuanto la Directiva 2009/72 no constituye una medida relativa a la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, el principio de no discriminación contemplado en los artículos 32 a 34 de esta Directiva no se aplica a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad en el territorio de un Estado miembro (véase, por analogía, la sentencia de 7 de noviembre de 2019, UNESA y otros, C 80/18 a C 83/18, apartado 51).

79. A la luz de estas consideraciones, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 107 TFUE, apartado 1, y los artículos 32 a 34 de la Directiva 2009/72 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece un impuesto nacional que grava la producción e incorporación al

sistema eléctrico de electricidad en el territorio de un Estado miembro, en el supuesto de que este impuesto no sea aplicable a la incorporación, en ese sistema, de la electricidad producida en los demás Estados miembros."

Concluye el TJUE que, en tanto que la Directiva 2009/72, no constituye una medida relativa a la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, el principio de no discriminación contemplado en los artículos 32 a 34 de la misma no se aplicaría en relación con el IVPEE.

En cuanto al resto de vulneraciones alegadas se ha de señalar que la interesada realiza una exposición genérica de la posible confrontación de la norma nacional con las disposiciones comunitarias sin concretar y aportar pruebas concretas que pongan de manifiesto la violación alegada.

La circunstancia de que los operadores tengan que soportar costes por la realización de su actividad tanto por imposición de una norma comunitaria como por una disposición nacional es en principio admisible y no implica, de forma automática la existencia de contradicción entre las mismas.

En relación con lo anterior, alega la recurrente una presunta desventaja competitiva de España respecto de Portugal en el ámbito del Mercado Ibérico de la Electricidad suscrito por el Reino de España y la República de Portugal (en adelante, MIBEL), sin embargo, no puede apreciarse la vulneración por parte de la norma nacional de dicho Convenio Internacional. El mero establecimiento de un impuesto que grava la producción de energía eléctrica no puede constituir el fundamento de tal vulneración puesto que sería necesario un análisis exhaustivo del sistema impositivo en materia de electricidad vigente en ambos países.

Procede, por tanto, desestimar las alegaciones de la interesada.

Séptimo.

Alega, la reclamante, la nulidad de la Orden HAP/703/2013, de 29 de abril, por falta de dictamen del Consejo de Estado.

Señala la entidad interesada que la Orden HAP/703/2013, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 583 "Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación y Pagos Fraccionados", y se establece la forma y procedimiento para su presentación, adolece de nulidad puesto que fue dictada sin el preceptivo informe del Consejo de Estado.

Sobre la impugnabilidad de las disposiciones tributarias de carácter general se ha pronunciado este Tribunal en su resolución 00/06305/2016, de 22 de mayo de 2019 señalando lo siguiente:

"SÉPTIMO.- Finalmente, la recurrente alega la nulidad de la Orden HAP/538/2013, que aprueba el modelo de autoliquidación 584 del impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica por omisión en su tramitación del dictamen del Consejo de Estado.

El apartado 2 del artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre establece que serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, siguiendo la línea tanto de la anterior regulación, como de la jurisprudencia relacionada con ella. Así, y como señala la TS, Sala de lo Contencioso, de 21/05/2010, Rec. 2463/2006: "(...) porque los vicios de los que adolecen las disposiciones generales son vicios de nulidad plena respecto de los cuales carece de fundamento la convalidación invocada. Y, finalmente, y ligado al anterior, se hace preciso recordar que los vicios de invalidez en que pueden incurrir estas disposiciones generales son únicamente supuestos de nulidad plena, como revela el artículo 62.2 de la Ley 30/1992 cuando sanciona que "serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneran la Constitución, las Leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad (...)

"Como es sabido, corresponde a los Tribunales de la jurisdicción Contencioso-Administrativa el control anunciado por el apdo. 1 del Art. 106, Constitución Española: "Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifica". Dos son los "recursos" previstos a este respecto: el llamado "recurso directo" y el denominado "recurso indirecto": Ambos modos de impugnación se extraen de la consideración conjunta de los siguientes preceptos:

El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos. (apdo.1 del Art. 25, Ley 29/1998, de 13 de julio).

Además de la impugnación directa de las disposiciones de carácter general, también es admisible la de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho (apdo.1 del Art. 26 ,Ley 29/1998, de 13 de julio).

a) La falta de impugnación directa de una disposición general o la desestimación del recurso que frente a ella se hubiera interpuesto no impiden la impugnación de los actos de aplicación con fundamento en lo dispuesto en el apartado anterior (apdo. 2 del Art. 26, Ley 29/1998, de 13 de julio).

Partiendo de la consideración de que una u otra vía de impugnación producen, en su caso, los mismos efectos erga omnes ("las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada", apartado 2 del Art. 72 ,Ley 29/1998, de 13 de julio) estas son las características que, según la doctrina más extendida, se pueden destacar de una y otra:

Impugnación directa o recurso directo:

La interposición del recurso directo se encuentra sometido a un plazo (2 meses desde su publicación), transcurrido el cual ya no será posible la impugnación por esta vía. Con el recurso directo se consigue, atacando directamente el Reglamento, la anulación general del mismo.

Impugnación indirecta o recurso indirecto:

La interposición del recurso indirecto no está sometida a ningún plazo, y es la única forma de atacar el Reglamento, aunque sea de forma indirecta, en el caso de que no sea ya posible interponer el recurso directo por haber transcurrido el plazo de interposición del mismo, o bien en el caso de que el recurso directo hubiese sido en algún momento anterior desestimado.

Aun cuando su objeto sean los actos en aplicación del Reglamento, a través del mismo también se puede conseguir la total anulación de aquel. A tal "punto de llegada" conduce lo dispuesto en el Art. 27 ,Ley 29/1998, de 13 de julio:

Cuando un Juez o Tribunal de lo Contencioso administrativo hubiere dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición, salvo lo dispuesto en los dos apartados siguientes.

Cuando el Juez o Tribunal competente para conocer de un recurso contra un acto fundado en la invalidez de una disposición general lo fuere también para conocer del recurso directo contra ésta, la sentencia declarará la validez o nulidad de la disposición general.

Sin necesidad de plantear cuestión de ilegalidad, el Tribunal Supremo anulará cualquier disposición general cuando, en cualquier grado, conozca de un recurso contra un acto fundado en la ilegalidad de aquella norma.

Al margen de lo expuesto, la legalidad del reglamento puede verse controlada no ya por la justicia ordinaria, sino por el Tribunal Constitucional. Así, y como dispone el apartado 2 del Art. 161, Constitución Española, "El Gobierno podrá impugnar ante el Tribunal Constitucional las disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos de las Comunidades Autónomas". En virtud de la cláusula abierta de la letra d) del Art. 161 ,Constitución Española también se ha ampliado esa potestad del Tribunal Constitucional para conocer de los recursos que se planteen respecto de conflictos de competencia entre el Estado y las Comunidades Autónomas y de Comunidades Autónomas entre sí, cuando cualquiera de ellas dicte un Reglamento.

En definitiva, de acuerdo con lo expuesto no es competencia de los tribunales económico-administrativos decidir sobre la legalidad de las disposiciones tributarias de carácter general, puesto que el ámbito de la vía económico-administrativa está circunscrito al examen de los actos de aplicación de la normativa en vigor (artículo 229 de la Ley General Tributaria), con independencia de la legalidad intrínseca de las normas que las regulan, materia reservada a la jurisdicción contencioso-administrativa o, en su caso, al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Sentado lo anterior, y en relación con el caso concreto que nos ocupa, se ha de dejar constancia de que la cuestión relativa a la adecuación de la Orden HAP/703/2013 al ordenamiento jurídico ha sido resuelta por la jurisdicción contencioso-administrativa, mediante sentencia dictada por la Audiencia Nacional en fecha ... de ... de 2014, recurso .../2013, en la que se señala lo siguiente:

"CUARTO.-: Se alega como motivo de nulidad del procedimiento administrativo la falta del preceptivo dictamen del Consejo de Estado.

El art. 22.3 de la Ley del Consejo de Estado, Ley Orgánica 3/1980 de 22 de abril, exige la oportuna consulta del Consejo de Estado, cuando se trata de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes.

Sobre la importancia del trámite de la audiencia previa del Consejo de Estado en el procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en desarrollo de una ley se ha pronunciado en numerosas ocasiones nuestro Tribunal Supremo. La sentencia de 17 de enero de 2000, declara:

"CUARTO.- El Consejo de Estado es, como señala el artículo 107 CE, el supremo órgano consultivo del Gobierno que actúa con autonomía orgánica y funcional en garantía de su objetividad e independencia no formando parte de la Administración activa y configurándose más bien, como un órgano del Estado con relevancia constitucional al servicio de la concepción del Estado que la propia Constitución establece (STC 56/1990, de 29 de marzo). Por imperativo de su propia Ley Orgánica (LOCE, en adelante), en el ejercicio de su función consultiva, el Consejo de Estado ha de velar por la observancia de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico, valorando los aspectos de oportunidad y conveniencia cuando lo exijan la índole del asunto o lo solicite expresamente la autoridad consultante, así como la mayor eficacia de la Administración en el cumplimiento de sus fines; y de esta función genérica se derivan, como señala una STS de 16 de julio de 1996 tres importantes aspectos: auxiliar a la autoridad consultante a los efectos del ejercicio de su competencia; ser garante de que la autoridad consultante va actuar en los términos del mandato contenido en el artículo 103 CE (servir con objetividad los intereses generales) y constituir, en cierto modo, un control que tiene su expresión en un dictamen que debe revestir las características de objetividad para procurar el correcto hacer del Gobierno y de la Administración.

En el ámbito de que se trata, la elaboración de disposiciones reglamentarias, sin desconocer la importancia de la función de valoración de la oportunidad y conveniencia, resulta de la mayor trascendencia la relativa a la garantía de legalidad de la norma que se está elaborando (el control jurídico ex ante de la legalidad de la norma reglamentaria, en términos de STS de 14 de octubre de 1996, y sin perjuicio, claro está, del control de esta Jurisdicción). Es por ello por lo que la más reciente jurisprudencia de esta Sala resalta el carácter esencial que institucionalmente tiene el dictamen del Consejo de Estado en la elaboración de las normas reglamentarias en que resulta preceptivo, resaltando, además, el carácter final que le atribuye el artículo 2.4 LOCE.

La jurisprudencia, tomando en cuenta esta importancia o trascendencia, exigió, desde antiguo, con especial rigor el cumplimiento del trámite y apreció la nulidad de las normas reglamentarias dictadas sin cumplirlo (STS de 6 y 12 de noviembre de 1962, 22 de octubre de 1981, 15 de enero, 12 de julio y 10 y 29 de diciembre de 1982, 15 y 16 de junio de 1983 y 31 de mayo de 1986, entre otras). Es cierto que a partir de 1987 se inicia una línea jurisprudencial que, en atención al principio de economía procesal, relativiza la trascendencia invalidante de la omisión del informe del Consejo de Estado, afirmando que la misma no impedía a la Jurisdicción Contencioso-administrativa entrar a conocer del fondo del asunto -la conformidad o no a Derecho de la disposición reglamentaria- y que, si efectuado el control se acreditaba dicha conformidad, carecía de sentido declarar una nulidad en sede jurisdiccional para que el Consejo de Estado viniera después a decir lo que ya se había constatado (SSTS 7 de mayo y 2 de junio y 29 de octubre de 1987, 12 y 17 de febrero, 5 de marzo, 26 de abril y 20 de octubre de 1988, entre otras), pero también lo es que tal línea jurisprudencia ha coexistido con la que reproduciendo los viejos criterios, seguía afirmando y declarando la nulidad de pleno derecho de la norma reglamentaria cuando se había omitido, indebidamente, el dictamen el Alto Órgano consultivo (SSTS 1 de marzo, 5 de abril, 14 de mayo y 30 de diciembre de 1988, entre otras).

Esta divergencia jurisprudencial requería una clarificación que satisficiera las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica y de la propia función del Tribunal Supremo en el otorgamiento de certeza en el Derecho, que ha sido resaltada por la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 71/1982), en orden al grado de exigibilidad de la intervención del Consejo de Estado. Así en SSTS de la Sala Especial de Revisión de 10 de mayo y 16 de junio de 1989, se pone de manifiesto que dicho Órgano Consultivo cumple un control preventivo de la potestad reglamentaria para conseguir que se ejerza con ajuste a la Ley y al Derecho. No es correcto pues volatilizar esta cautela previa que consiste en el análisis conjunto de cada disposición general mediante su confusión con el control judicial posterior, configurado en el artículo 106 CE casi siempre casuística o fragmentario y siempre eventual. La intervención del Consejo de Estado no se queda, por tanto, en un mero formalismo sino que actúa como una garantía preventiva para asegurar en lo posible la adecuación a Derecho del ejercicio de la potestad reglamentaria. Esta doctrina tiene continuidad en sentencias posteriores (SSTS 23 de junio de 1991, 20 de enero de 1992, 8 de julio de 1994 y 3 de junio de 1996, entre otras), aunque no deja de hacerse alguna referencia al principio de economía procesal (STS 25 de febrero de 1994), que tiene, sin duda trascendencia en este ámbito, pero no para subsanar la omisión de trámites que no han tenido lugar en la vía administrativa, sino para evitar la innecesaria retroacción de los mismos cuando aparece evidente su inutilidad."

Partiendo de la doctrina general que se acaba de exponer -que conduce a la declaración de nulidad de pleno derecho de la norma reglamentaria si faltó el trámite de audiencia previa al Consejo de Estado- es preciso añadir

que la aplicación del principio de economía procesal ha permitido al Tribunal Supremo determinar la existencia de ciertas excepciones singulares a la regla general formulada.

En este sentido se ha señalado (STS de 12 de noviembre de 2003) que no basta con que una norma reglamentaria tenga conexión con una ley para que se exija el preceptivo dictamen del Consejo de Estado, pues todos los reglamentos de alguna manera tienen conexión con una ley. Para que se entienda que ejecuta o desarrolla la ley es preciso algo más que la conexión o el mero cumplimiento de un mandato legal: la innovación trascendente y no meramente marginal del ordenamiento jurídico para llenar el espacio no cubierto por la norma habilitante y que ésta dispone que se complete por el titular de la potestad reglamentaria. El sentido y razón de ser del dictamen del Consejo de Estado es la adecuación de la norma de desarrollo a la norma desarrollada.

Así, siguiendo este criterio se ha excluido del preceptivo dictamen a aquellas disposiciones reglamentarias que no tengan carácter ejecutivo de una Ley y carezcan de carácter innovador del Ordenamiento Jurídico, supuesto al que se refiere la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1996, que establece la excepción cuando se trata de disposiciones cuyo contenido sea la regulación de la organización administrativa sin establecer innovación normativa alguna.

También se ha señalado (STS 17 de marzo de 1997) que no tienen el carácter de disposición general a estos efectos aquellas disposiciones que se limitan a trasladar y concretar una directriz general, como ocurre, por ejemplo, con aquellos Reales Decretos que simplemente individualizan en una determinada titulación académica y sus enseñanzas las directrices generales contenidas en otras normas.

También se han excepcionado del dictamen del Consejo de Estado (por todas la STS de 20 de marzo de 2002) aquellas disposiciones que se limitan a fijar para un año concreto la cuantía de las tarifas o a actualizar precios públicos. En este sentido ha señalado el Tribunal Supremo que no es disposición general aquella que se limita a aplicar previsiones y cálculos de naturaleza esencialmente económica a un marco jurídico ya establecido, como es el de las tarifas eléctricas, a fin, no de modificarlo sino de traducirlo para una anualidad en determinaciones concretas acomodadas a aquellas previsiones o cálculos. En este sentido la STS de 12 de noviembre de 2003 indicó que los Reales Decretos de fijación de la tarifa eléctrica, pese a la vinculación con la ley, no innovan el ordenamiento jurídico puesto que no llenan espacios sustanciales dejados por la Ley del Sector Eléctrico al Gobierno para que éste los complete, aunque también se reconoce en esta sentencia que la total asepsia jurídica es imposible en una norma de este tipo, ya que siempre será preciso articular el sistema con disposiciones que permitan su funcionalidad, que es imposible que deriven de las meras fórmulas matemáticas. Tales normas, en cuanto no trasciendan de lo puramente organizativo, entran dentro de la categoría de reglamentos administrativos, no necesitados por tanto del control previo del Consejo de Estado, ya que lo que pretenden es organizar el sistema de tarifa anual de forma tal que sea posible su operatividad, sin que se extralimiten de lo que es propiamente estructural o funcional.

Pues bien, partiendo de la doctrina jurisprudencial que se acaba de exponer la Orden HAP 703/2013 de 29 abril impugnada tiene la consideración de orden de mero desarrollo de las formas de pago del impuesto de la Ley 15/2012.

(...)

FALLO

(...)

2. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de TW S.A. contra la Orden HAP/703/2013, de 29 de abril (B. O. E. num. 103, de 30 de abril de 2013), por ser dicha Orden Ministerial ajustada a derecho.

Asimismo se ha de señalar, que la citada sentencia ha sido confirmada recientemente por el Tribunal Supremo mediante sentencia dictada en el recurso de casación 2554/2014, de 8 de junio de 2021, en la que en relación con la nulidad de la citada orden ministerial por la omisión de la consulta preceptiva al Consejo de Estado, señala lo siguiente:

"Ha declarado esta Sala en sentencia de 22 de mayo de 2018, dictada en el recurso de casación número 3805/2015, que:

"A efectos de la consulta preceptiva al Consejo de Estado, que exige en el artículo 22.3 de la LOCE, y recuerda el artículo 24.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, la doctrina de esta Sala precisa que son "reglamentos ejecutivos" los que la doctrina tradicional denominaba "Reglamentos de ley", entendiéndolos como aquéllos que no eran obra espontánea de la autoridad ejecutiva administrativa.

Considera la Sala que son reglamentos ejecutivos los que están directa, inmediata y concretamente ligados a una Ley, a un artículo o artículos de una Ley, o a un conjunto de Leyes, de manera que dicha Ley (o Leyes) sea completada, desarrollada, pormenorizada, aplicada, cumplimentada o ejecutada por el Reglamento.

(...)"

El debate, pues, en este punto se centra en determinar si la orden impugnada tiene o no la condición de reglamento ejecutivo.

Considera la Sala que la Orden Ministerial impugnada no posee tal carácter, dada su mera función de hacer viable formalmente la autoliquidación y pagos fraccionados del impuesto, a través del modelo unificado, sin crear derechos ni obligaciones ex novo que no vengan ya agotadoramente definidos en la ley, por lo que no resulta exigible el dictamen del Consejo de Estado.

En efecto, la disposición que es objeto de este recurso no es una norma reglamentaria que desarrolle, complete o ejecute una norma con rango de Ley, sino que se trata una disposición por la que la Administración ejercita la facultad que expresamente le atribuye la norma legal en orden a establecer los modelos para autoliquidar e ingresar la cuota del impuesto y los modelos para efectuar los pagos fraccionados, habiéndose optado por establecer un único modelo para la cumplimentación de las obligaciones tributarias previstas en el artículo 10 de la Ley 15/2012, atribuyendo al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas la competencia para definir las normas y modelos en que se ha de realizar la autoliquidación del impuesto y los pagos fraccionados.

Por ello, a los efectos que estamos examinando, una disposición como la aquí impugnada, a pesar de su naturaleza reglamentaria, no constituye una disposición de carácter general que se dicte en desarrollo o ejecución de las leyes.

La habilitación para dictar la orden examinada aparece recogida en el artículo 10 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que dispone:

"1. Los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar la cuota dentro del mes de noviembre posterior al devengo del impuesto, de acuerdo con las normas y los modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. A estos efectos deberán tenerse en cuenta las medidas definitivas de la producción eléctrica.

2. Entre el día 1 y 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero del año siguiente, los contribuyentes que realicen el hecho imponible deberán efectuar un pago fraccionado correspondiente al período de los tres, seis, nueve o doce meses de cada año natural, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas".

Se impone, pues, analizar el contenido de la Orden HAP/703/2013, de 29 de abril, impugnada, que consta de siete artículos y cuatro disposiciones finales.

El artículo 1, aprueba el modelo 583 "Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación y Pagos Fraccionados", que figura en el anexo, y que es único para la cumplimentación de las distintas obligaciones tributarias previstas en el art. 10 de la Ley 15/2012.

Los obligados a presentar el modelo 583 se recogen en el artículo 2, que no son otros que las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, que realicen las actividades señaladas en el artículo 4 de la Ley 15/2012, en los términos que recoge el artículo 5 de la referida Ley.

Seguidamente, se establecen los plazos de presentación del modelo 583 (artículo 3), distinguiendo entre pagos fraccionados y presentación de autoliquidación, en los términos previstos en el artículo 10 de la Ley 15/2012, sin añadir ni incorporar nada nuevo o distinto a la disposición legal.

La forma de presentación telemática se recoge en el artículo 4, señalando el artículo 5 las condiciones generales para la presentación telemática del modelo 583 y el artículo 6 el procedimiento para dicha presentación, lo cual no es más que la determinación, impuesta por el artículo 10 de la Ley, de la forma y procedimiento de la presentación del modelo de autoliquidación y pagos fraccionados.

Por último, el artículo 7 se refiere al pago de las deudas tributarias resultantes de las autoliquidaciones y pagos fraccionados del modelo 583 mediante domiciliación bancaria.

El análisis del contenido de la orden ministerial impugnada evidencia que no nos encontramos ante un reglamento ejecutivo, toda vez que no incorpora una regulación de carácter general a la que quepa atribuir, propiamente, el significado o función de precisar, desarrollar o completar, mediante otras, las previsiones normativas de la Ley 15/2012, sino que atiende al mandato de ésta de establecer "las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas", pero lo hace sin añadir más complemento normativo que el referido a las condiciones y procedimiento para la presentación telemática del modelo que aprueba, para lo que le habilita, conforme recoge el preámbulo de dicha disposición, el apartado 4 del artículo 98 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que faculta al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas a determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus autoliquidaciones.

En suma, una orden de las características indicadas no aporta una regulación de complemento de las determinaciones de la ley. Y no lo hace porque es la propia ley la que establece todos los elementos esenciales del tributo, no necesitando del desarrollo ulterior de un reglamento que precise, desarrolle o concrete conceptos indeterminados.

Así, el Título I de la Ley, que regula el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, recoge en el artículo 4 el hecho imponible; el artículo 5 identifica a los contribuyentes del impuesto; el artículo 6

determina la base imponible, sin precisar de complemento reglamentario; el artículo 7 establece el periodo impositivo - coincidente con el año natural- y el devengo -último día del periodo impositivo-; los artículos 8 y 9 se refieren al tipo impositivo -7%- y cuota tributaria; y el artículo 10 regula la liquidación y pago del impuesto.

En relación con las obligaciones formales, al margen de su carácter instrumental o complementario, que les privaría de ese carácter ejecutivo, resulta que la propia ley se ocupa de ellas, en particular, en el artículo 10, relativo a liquidación y pago, que señala:

(...)

La ley define con todo detalle, pues, el régimen de obligación de presentar autoliquidación y pago; el momento de hacerlo a partir del devengo; la remisión a normas y modelos; el deber de efectuar pagos fraccionados a cuenta; el momento de hacerlo y la forma de calcularlos. Siendo ello así, la orden combatida no aporta ningún contenido de desarrollo directo, sustantivo, complementario de lo que ya está en la ley.

A lo expuesto se añade que, en aquellos casos en que la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, ha necesitado de un reglamento de desarrollo para completar o precisar la regulación legal, así lo ha dispuesto expresamente, conforme a la habilitación concedida por la Disposición final tercera de la Ley 15/2012, Habilitación normativa y desarrollo reglamentario, cuyo apartado 1 recoge que:

"Se habilita al Gobierno para que, en el ámbito de sus competencias, dicte las disposiciones reglamentarias necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley".

Así ha ocurrido con el Real Decreto 198/2015, de 23 de marzo, por el que se desarrolla el artículo 112 bis del texto refundido de la Ley de Aguas y se regula el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica en las demarcaciones intercomunitarias, que es un ejemplo claro de reglamento de desarrollo de la ley, cuya naturaleza ejecutiva no se cuestiona, y que ha sido examinado recientemente por esta Sala.

En definitiva, no existe la infracción de la LOCE denunciada, pues, como recoge la sentencia impugnada, con cita de jurisprudencia de esta Sala, no basta con constatar la conexión de la norma reglamentaria con la ley para exigir el preceptivo dictamen del Consejo de Estado, "pues todos los reglamentos de alguna manera tienen conexión con una ley", sino que es preciso para entender que ejecuta o desarrolla la ley " algo más que esa mera conexión o cumplimiento de un mandato legal: la innovación trascendente y no meramente marginal del ordenamiento jurídico para llenar el espacio no cubierto por la norma habilitante y que ésta dispone que se complete por el titular de la potestad reglamentaria".

Procede, en consecuencia desestimar la presente alegación.

Octavo.

Por otra parte, y en relación con los conceptos que han de integrar la base imponible del IVPEE, se ha de tener en cuenta lo dispuesto en la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2023, rec.cas 2202/2022, en la que se zanja la cuestión en los siguientes términos:

"A pesar de las muchas dudas sobre la naturaleza y caracteres fundamentales y finalidad de este impuesto, que ha compartido este Tribunal Supremo como se desprende de las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por el mismo y que también han asumido otros Tribunales dando lugar al planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE, que luego comentaremos, lo cierto es que las mismas han sido despejadas tanto por nuestro Tribunal Constitucional como por el TJUE, de suerte que ha de acogerse que el IVPEE es un tributo de carácter directo, naturaleza real y devengo periódico, con una doble finalidad medioambiental y fiscal. La cuestión no es baladí, porque precisamente son estas características las que han primado para reconocer el respeto constitucional del impuesto y su no oposición o compatibilidad con la normativa europea; de ahí que no quepa hacer cuestión de las mismas, a la que ha de estarse para la labor hermenéutica que nos corresponde respecto del citado artº 6, en relación a la base imponible del impuesto.

Recordemos que el art. 6 establece que la base imponible 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. Delimitando la expresión importe total en función de las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 54/1997, 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.

El tenor literal de la norma deja poco margen de discusión, la base imponible abarca la totalidad de las retribuciones que se perciban en cada instalación por el sujeto pasivo en el proceso de producción e incorporación de energía eléctrica al sistema eléctrico. Para la Sala de instancia, en cambio, al identificar una sola finalidad fiscal

en el tributo, y en base a una interpretación sistemática, en relación con el art. 4, con el hecho imponible, considera que lo correcto es cuantificar la base imponible en relación causal con la producción e incorporación de energía neta al sistema, en exclusividad, excluyendo pues aquellas retribuciones percibidas por el sujeto pasivo que no respondan a la referida conexión.

Sin embargo, dicha forma de razonar supone no aceptar la naturaleza y características esenciales del impuesto. Estamos ante un impuesto directo y real. La naturaleza real determina que el núcleo del gravamen lo constituye el producto, en este caso la producción e incorporación de la energía eléctrica al sistema, no el rendimiento o renta propio de los impuestos personales, sino el resultado económico vinculado al proceso de producción en sí, en el que efectivamente cabe no sólo los rendimientos vinculados a la producción e incorporación estrictamente, sino todos aquellos que se generan por el proceso de producción, esto es, todas las retribuciones que percibe el sujeto pasivo -y que el legislador en su potestad legítima considere la medida de la capacidad económica a gravar en este impuesto- vinculadas objetivamente al producto. Ciertamente no es lo habitual en la imposición directa, pero ninguna norma prohíbe este diseño. Impuesto directo y analítico, en tanto recae sobre la mayor riqueza que supone para el sujeto pasivo la fuente de producción de la energía eléctrica y su incorporación a la red.

No existe, pues, contradicción alguna porque se defina legalmente el hecho imponible como la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, y producido este se determine la base imponible en referencia al importe total derivado del proceso de producción e incorporación, que por remisión del párrafo segundo comprende la totalidad de las retribuciones percibidas por el sujeto pasivo en los distintos regímenes previstos.

Es precisamente la naturaleza y características del impuesto lo que llevó al TJUE a declarar la compatibilidad del impuesto con el Derecho europeo. No resulta indiferente que el TJUE señalara que se trata de un impuesto directo, no indirecto, y reparara sobre su base imponible, " el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades", en tanto que su decisión descansa sobre el examen estructural del impuesto, incluido, claro está, la determinación de la base imponible. No se está respondiendo a una cuestión a la que resulta extraña la determinación de la base imponible, sino que se está respondiendo a una cuestión cuya respuesta exige el examen estructural del impuesto, en tanto que dependiendo de su naturaleza y características deriva su compatibilidad o no con el Derecho europeo

Al respecto resulta muy significativo la referencia que se contiene en la misma demanda - nos referimos a la formulada en el recurso ordinario 1900/2019 ante la Audiencia Nacional- de la parte recurrida cuando señala que "Nuevamente, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el Auto de fecha 22 de febrero de 2019 analiza este extremo conforme al siguiente tenor:

"... debe considerarse [el IVPEE] un impuesto indirecto, porque: No tiene en cuenta ninguna de las condiciones especiales del sujeto pasivo... 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. Su tipo de gravamen (el 7%) es único... No se contemplan exenciones o bonificaciones atendiendo al comportamiento del sujeto pasivo..."

Al respecto la sentencia del TJUE en sentencia de 3 de marzo de 2021, recaída en el asunto C-220/19, al abordar la primera de las cuestiones prejudiciales planteadas, recordemos, "Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades", hace las siguientes consideraciones, no tomando como presupuesto las meras alegaciones de las partes, sino después de examinar la estructura del impuesto, despejando cualquier reparo sobre el alcance de sus declaraciones referidas a la determinación de la base imponible en el diseño impositivo del legislador nacional -se añade las negritas para resaltar lo más significativo-:

"43 Con carácter preliminar, procede señalar que el IVPEE es calificado, en el preámbulo de la Ley 15/2012, de impuesto directo que grava "la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica", a saber, la "capacidad económica de los productores de energía eléctrica". El Gobierno español precisa a este respecto que tal impuesto ha sido concebido como un impuesto directo y que su carga no puede repercutirse en el consumidor final, habida cuenta del funcionamiento del mercado español de la electricidad.

44 No obstante, el tribunal remitente, al igual que la demandante en el asunto principal, considera que, pese a esta calificación de impuesto directo, el IVPEE constituye, por sus características propias, un impuesto indirecto cuya carga fiscal se repercute en el consumidor final de electricidad y está incluido, como tal, en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

45 A este respecto, la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción con arreglo al Derecho de la Unión corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del gravamen, con

independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional (sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia, C-189/15, apartado 29 y jurisprudencia citada).

46 Así pues, debe determinarse, a fin de responder a la cuestión planteada, si el IVPEE puede calificarse como otro gravamen indirecto que grava un producto sujeto a impuestos especiales, en este caso la electricidad, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

49 Por consiguiente, para determinar si cabe incluir al IVPEE en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, ha de comprobarse si este impuesto constituye un impuesto indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad a que se refiere la Directiva 2003/96 (véase, por analogía, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, apartado 60).

50 En el presente asunto, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que el hecho imponible del IVPEE es la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, a saber, la producción neta de energía, definiéndose esta, en el sentido de la Ley 15/2012, como la energía de la que se excluyen los consumos auxiliares en la generación de la electricidad y las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.

51 Además, consta que el IVPEE se percibe no directamente de los consumidores de electricidad, sino de los operadores económicos que la producen y la incorporan al sistema (véase, por analogía, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, apartado 64).

52 Es cierto que el consumidor final de electricidad podría, en principio, soportar íntegramente el peso económico de un impuesto de manera indirecta si el productor incluyese su importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para el productor (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, apartado 64).

53 Sin embargo, no sucede así en el caso de autos.

54 En efecto, en primer lugar, como observa el tribunal remitente, no existe un mecanismo formal de repercusión del impuesto. Pues bien, en tal situación, el hecho de que la aplicación del IVPEE entrañe un incremento del precio de la energía y, por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales no resulta, por sí solo, suficiente para concluir que este impuesto se repercute íntegramente a estos consumidores. En caso contrario, todo impuesto soportado por los productores de electricidad que tuviera una incidencia, aun mínima, en el precio final de la electricidad pagado por los consumidores debería considerarse un impuesto indirecto, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, pese a la falta de vínculo directo e indisoluble entre tal impuesto y el consumo de electricidad.

55 En segundo lugar, es preciso señalar, en lo atinente a las modalidades de cálculo del IVPEE, que la base imponible de este impuesto está constituida por el importe total que percibe el sujeto pasivo por la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, al que se aplica un tipo de gravamen uniforme del 7 %.

56 Tal como se desprende de los autos obrantes ante el Tribunal de Justicia, el cálculo del referido importe incluye, en virtud del artículo 6 de la Ley 15/2012, la retribución de la actividad de producción de electricidad. Conforme a las disposiciones pertinentes de las Leyes 54/1997 y 24/2013, esta retribución comprende la energía eléctrica negociada en los mercados diario e intradiario, que se retribuye sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda, los servicios de ajuste necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor, la retribución en virtud de los mecanismos de capacidad, así como las retribuciones adicionales de las actividades respectivas de producción de electricidad en los territorios no peninsulares y de producción de electricidad de fuentes renovables.

57 Todas las partes interesadas indicaron, en sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, que algunas partes constitutivas de la base imponible del IVPEE, como se enumeran en el apartado anterior, no dependen de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema. Tal como indicó el Gobierno español, este es el caso en particular de los servicios de ajuste, en el marco de los cuales se retribuye la disponibilidad de una determinada capacidad de producción, así como de los mecanismos de capacidad, en el marco de los cuales el importe que constituye la retribución de los productores de que se trata se fija en una determinada cantidad de euros por megavatio y se basa, respectivamente, en la puesta a disposición de una determinada capacidad de producción y en el tamaño y capacidad de producción de la planta. Según dicho Gobierno, así sucede igualmente con la retribución específica de la producción de electricidad de fuentes renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, así como de la producción de electricidad en los territorios no peninsulares, respecto de los cuales se prevé un pago adicional en relación con los ingresos en el mercado de electricidad percibidos por los productores de que se trate.

58 De las consideraciones anteriores se desprende que el IVPEE se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico. Así pues, no cabe constatar un vínculo directo e indisoluble entre este impuesto y el consumo de electricidad.

59 Por consiguiente, al no constituir el IVPEE un impuesto indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad a que se refiere la Directiva 2003/96, no puede estar incluido en el ámbito de aplicación del

artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 (véase, por analogía, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, apartado 66).

60 En atención a lo expuesto anteriormente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades, sin tener en cuenta la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada a ese sistema". Se podrá estar o no de acuerdo con el examen que hace el TJUE sobre nuestro impuesto, pero resulta insoslayable que las declaraciones que sobre la base imponible realiza no son un mero obiter dicta, sino que constituye presupuesto esencial para llegar a la a conclusión vista, delimitando acabadamente el alcance de la base imponible, a lo que debemos atenernos."

En definitiva, concluye el Tribunal Supremo que la base imponible del IVPEE, se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico; entre los que se comprende los conceptos por pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión, en tanto que conforman pagos parciales por el producto derivado de la actividad del sujeto pasivo.

Por tanto, teniendo en cuenta lo anterior procede desestimar las alegaciones del interesado en este punto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.