

INFORME

**SOBRE LA ILEGALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA
PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA**

ÍNDICE

1.- Introducción al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE)	3
.....	
2.- Sobre la constitucionalidad del IVPEE	3
.....	
2.1.- Existencia de doble imposición. Identidad de hecho imponible con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	4
.....	
2.2.- La ausencia de finalidad extrafiscal	5
.....	
3.- La compatibilidad del IVPEE con la Directiva 2008/118/CE	6
.....	
3.1.- La ausencia de finalidad específica. La doctrina Jordi Besora	7
.....	
3.2.- La aplicación de la Directiva 2008/118 al IVPEE como impuesto indirecto	9
.....	
3.3.- El IVPEE y las normas impositivas aplicables a los IIEE	11
.....	
4.- Procedimiento y derecho a solicitar la devolución	18
.....	
5.- Conclusiones	19
.....	

1.- Introducción al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE).

A través de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, se establecieron en el sistema tributario español nuevos gravámenes tributarios con el objetivo de armonizar dicho sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad. Entre otros impuestos, el artículo 1 de la Ley 15/2012 introdujo el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE, en adelante), de carácter directo, de 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 de la Ley General Tributaria, que produzcan e incorporen energía eléctrica al sistema eléctrico, 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.

El Preámbulo de la Ley sostiene que el impuesto guarda su fundamento en el art. 45 CE como herramienta protectora de nuestro medio ambiente, como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas, como también busca servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que nos permitan asegurar una mejor gestión de los recursos naturales para seguir avanzando en un nuevo modelo de desarrollo sostenible.

Sin embargo, la concurrencia del IVPEE con otros impuestos aplicados sobre un mismo sector de la actividad económica, como es el energético, plantea una serie de problemas de orden comunitario y constitucional que a continuación pasamos a analizar en el presente Informe.

2.- Sobre la constitucionalidad del IVPEE.

Comenzamos señalando que el IVPEE no pretende gravar el consumo de energía eléctrica sino directamente la “capacidad económica de los productores” de la misma, tal y como recoge la Exposición de Motivos de la Ley 15/2012. Así pues, es considerado un impuesto directo, a efectos del artículo 1 de la Ley.

Esta calificación adolece de un defecto técnico, en cuanto no se especifica cuál es la manifestación de capacidad económica que el impuesto pretende gravar. La definición del hecho imponible como *“la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central”* contenida en el artículo 2 de la misma Ley, no aclara ni subsana la ausencia de justificación del establecimiento de una carga tributaria suplementaria a los productores de energía eléctrica. Todo ello, podría vulnerar los principios de capacidad económica, igualdad y generalidad que rigen nuestro orden tributario, consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución.

Los argumentos anteriormente esgrimidos han motivado al Tribunal Supremo a plantear cuestión de constitucionalidad ante el Tribunal Constitucional mediante Autos dictados el 14 de junio de 2016 (rec.2554/2014 y 2955/2014; ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco) al tener dudas sobre la constitucionalidad de este impuesto en relación con doce artículos de la Ley, en base a:

- La existencia de una doble imposición al estar gravando el mismo hecho imponible, actividad económica o manifestación de capacidad económica gravado por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).
- La ausencia de la finalidad extrafiscal del impuesto proclamada en el preámbulo de la Ley 15/2012, de medidas fiscales sobre la sostenibilidad energética, cuya existencia para corregir los efectos perjudiciales que determinadas actividades gravadas por dicho impuesto producían al medioambiente servía de justificación para la creación y aplicación del tributo.

2.1.- Existencia de doble imposición. Identidad de hecho imponible con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

El Tribunal Supremo aprecia una posible vulneración del principio de capacidad económica que se recoge en el artículo 31.1 de la CE, entendiéndose que dicho impuesto grava un hecho imponible «idéntico o prácticamente igual» que el impuesto sobre actividades económicas (IAE), concluyendo que ambos impuestos recaen sobre una igual manifestación de riqueza de los sujetos pasivos, por lo que a juicio del TS se puede estar gravando en ambos el mismo hecho imponible.

Cabe apuntar que el IAE somete a tributación el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas por los sujetos pasivos, que son las personas físicas o jurídicas que las realizan [artículo 78.1 del texto refundido de la Ley reguladora de haciendas locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo)].

La cuota tributaria del IAE se determina en función de las tarifas aprobadas por el Gobierno, en las que se fijan las cuotas mínimas, atendiendo siempre al beneficio medio presunto de la actividad gravada (artículos 84 y 85). Pues bien, tratándose de la producción, transporte y distribución (epígrafe 151 de las tarifas aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre) se determina en función de los kilovatios de potencia de los generadores (o la contratada en el caso del transporte y distribución), fijando una cantidad mínima para cada kilovatio, de tal manera que, **al igual que en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, la carga tributaria viene determinada de acuerdo a los rendimientos que obtiene el sujeto pasivo por el ejercicio la actividad de producción, transporte y distribución de energía eléctrica.** Recordemos que el IVPEE grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico, en base al importe total que corresponda percibir al contribuyente.

2.2.- La ausencia de finalidad extrafiscal.

El objetivo principal del IVPEE es la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica. Así, grava a los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica y que comportan indudables efectos medioambientales. Esta finalidad extrafiscal se desprende de la lectura del Prámbulo de la Ley 15/2012.

El Tribunal Supremo señala sus «*serias dudas sobre la finalidad medioambiental del IVPEE*». A pesar de que el preámbulo de la Ley 15/2012 indica que «*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 Tribunal Supremo resalta la ausencia de la finalidad específica proclamada, al afirmar que «cuando se analiza la estructura del tributo se comprueba que [...] ninguno de sus elementos configuradores se pone al servicio de tal objetivo».***

Para sustentar tal afirmación, el Tribunal Supremo subraya la **ausencia de supuestos de exención total o parcial y bonificaciones de beneficio fiscal para aquellos productores cuyo uso de las redes de transporte y distribución resulte mínima o muy reducida, así como que la base imponible «no contenga ninguna variable con incidencia medioambiental: viene constituida, sin más, por el valor económico [...] de esa producción e incorporación»**, así como que **«el tipo de gravamen sea único (7 %)**».

Por otro lado, **la Disposición adicional segunda de la Ley señala que la recaudación anual derivada del IVPEE se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico** previstos en el artículo 16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico. Así pues, la finalidad medioambiental proclamada en el Preámbulo de la Ley resulta no solo resulta vacía en cuanto a contenido, sino que queda en entredicho a la luz de lo dispuesto en la mencionada disposición. Por ello, a pesar de que el legislador manifiesta su intención de integrar las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, el articulado del impuesto y la afectación de su recaudación privan de una finalidad extrafiscal al tributo.

3.- La compatibilidad del IVPEE con la Directiva 2008/118/CE.

Desde la perspectiva del Derecho Europeo, suscita dudas la ausencia de una finalidad específica del IVPEE, tal y como dispone el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de impuestos especiales. Así, la ya mencionada falta de finalidad de dicho impuesto viene a conectar con la problemática comunitaria que presenta la imposición del IVPEE.

Tal y como hemos expuesto anteriormente, el IVPEE es un impuesto directo que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica. La electricidad es considerada un producto energético sujeto al Impuesto Especial sobre la Electricidad, regulado en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los

productos energéticos y de la electricidad. **La electricidad es, por tanto, un producto sujeto a un impuesto especial armonizado a nivel europeo.**

La armonización de los impuestos especiales, en base al vigente artículo 113 del TFUE, se produjo fundamentalmente mediante la Directiva 92/12/CEE. Esta directiva estableció los productos sujetos a impuestos especiales (inicialmente, hidrocarburos, alcohol y bebidas alcohólicas, labores del tabaco, a los que luego se añadieron la electricidad y otros productos energéticos). Actualmente, la Directiva 2008/118/CE regula el régimen general de los impuestos especiales, que sustituye a la ya derogada Directiva 92/12/CEE. La vigente Directiva 2008/118/CE regula, entre otros, el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

Así, el hecho de que los Impuestos Especiales constituyan impuestos armonizados a nivel comunitario, conlleva que la normativa nacional deba regirse por una serie de preceptos comunitarios de obligado cumplimiento que establecen un marco normativo común a nivel europeo, recogidos en la Directiva 2008/118 y 2003/96 para la electricidad, objeto del IVPEE.

3.1.- La ausencia de finalidad específica. La doctrina Jordi Besora.

A la luz de lo anteriormente expuesto, cabe concluir que el régimen tributario de la electricidad debe regirse por los artículos de la Directivas 2008/118 y 2003/96. Pues bien, el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118 limita la facultad de los Estados miembros a crear impuestos sobre consumos específicos. Así, establece que productos sujetos a impuestos especiales armonizados (entre otros, la electricidad) solo estarán sujetos a otros gravámenes indirectos **con fines específicos a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.**

Por tanto, los Estados miembros poseen la capacidad de someter a gravamen la electricidad mediante otros tributos diferentes al impuesto especial sobre la electricidad, siempre que dichas cargas tributarias tengan una finalidad específica y respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, algo que consideramos no se cumple con el IVPEE.

La naturaleza y alcance de la finalidad específica a la que se refiere la normativa comunitaria viene siendo desarrollada por la copiosa jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante). Dicha jurisprudencia tiene su último exponente en la reciente Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, asunto Jordi Besora, C-82/12, relativa al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), conocido como “céntimo sanitario”, que declaraba contrario al acervo comunitario dicho impuesto por carecer de una finalidad específica, lo que impedía su coexistencia con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, armonizado a nivel europeo.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una **finalidad específica**, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario.¹

En relación con el IVPEE, procede observar, en primer lugar, que, ya que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un impuesto como el IVPEE tenga finalidad presupuestaria no basta, por sí mismo, para justificar su implantación en nuestro orden tributario.

En este sentido, el Abogado General Antonio Saggio definió a **los impuestos con finalidad específica como aquellos que persiguen fines distintos del de cubrir las necesidades de financiación pública y que no son contrarios a los objetivos de la Unión como pueden ser la protección del medio ambiente, la salud pública, promover el turismo, el deporte, la cultura o los espectáculos.**²

Por tanto, para considerar que persigue una **finalidad específica**, en el sentido de esta disposición, es preciso que un impuesto como el IVPEE tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección del medio ambiente o la sanidad pública, o lo que es lo mismo, que la afectación de los ingresos tributarios debe efectuarse a programas de gastos medioambientales o sanitarios, algo que no ocurre en el IVPEE. Tras un pormenorizado análisis de la Ley, se desprende que la norma nacional no establece mecanismo alguno de afectación predeterminada a fines medioambientales o sanitarios, sino que la afectación de la recaudación se afecta a determinados gastos –como son los costes del sistema eléctrico–, ajenos a los objetivos sanitarios o medioambientales que debe perseguir un impuesto que grave un producto sujeto a impuesto especial armonizado.

¹ Véanse las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Comisión/Francia, asunto C-434/97, apartado 19, de 24 de febrero de 2000; EKW y Wein & Co., asunto C-437/97, apartado 31, de 9 de marzo de 2000; Hermann, asunto C-491/03, apartado 16, de 10 de marzo de 2005; Jordi Besora, C-82/12, apartado 23, de 27 de febrero de 2014; Statoil Fuel, asunto C-553/13, apartado 38 y ss, de 5 de marzo de 2015.

² Conclusiones del Abogado General Sr. Antonio Saggio presentadas el 1 de julio de 1999, asunto C-437/97, EKW y Wein & Co, apartado 39, de 9 de marzo de 2000.

Por consiguiente, **no existe un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión.**³ Tampoco se aprecia, por lo que respecta a su estructura, en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en el sentido de que permita alcanzar la realización del fin específico invocado, por ejemplo, gravando sustancialmente los productos considerados a fin de desalentar su consumo.

Por tanto, **no puede considerarse que un impuesto como el IVPEE, persiga una finalidad específica, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, por lo que podemos concluir que el IVPEE es un impuesto puramente recaudatorio, contrario a la normativa comunitaria.**

3.2.- La aplicación de la Directiva 2008/118 al IVPEE como impuesto indirecto.

Como hemos mencionado en el apartado anterior, la Directiva 2008/118 armoniza “*impuestos indirectos*”, mientras que el IVPEE se define como un impuesto de “*carácter directo*”, por lo que a priori parecería fuera del ámbito de aplicación de la directiva.

Con el fin de aclarar dicha cuestión, acudimos nuevamente a la jurisprudencia comunitaria, en la que se planteó un caso muy similar al objeto del presente Informe. Concretamente, en la STJUE de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke, asunto C-5/14, versaba sobre la posible vulneración del citado artículo 1 de la directiva por parte del impuesto alemán sobre el combustible nuclear utilizado para producir comercialmente electricidad, sobre la base de la posibilidad previsible de repercutir el impuesto nacional al consumidor mediante el precio de la electricidad.

³ Para que el fin predeterminado de los ingresos procedentes de un impuesto que grava los productos sujetos a impuestos especiales permita considerar que dicho impuesto persigue una **finalidad específica**, en el sentido de esa disposición, es preciso que el impuesto de que se trate tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la realización del fin específico invocado y, por lo tanto, que exista un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y el referido fin específico (véase, en este sentido, la Sentencia Jordi Besora, C-82/12, apartado 30, de 27 de febrero de 2014; Statoil Fuel, asunto C-553/13, apartado 41, 5 de marzo de 2015).

Según la mencionada STJUE de 4 de junio de 2015, los impuestos a que se refiere la Directiva 2008/118 son indirectos, concretamente, tributos de naturaleza indirecta que gravan el consumo de los productos armonizados. En este sentido, el TJUE señala que el impuesto alemán no puede repercutirse íntegramente al consumidor final de electricidad debido a la naturaleza particular de la electricidad, que no permite determinar el origen de una cantidad dada del mismo, y al mecanismo de formación del precio de la electricidad vigente en Alemania, basado, fundamentalmente, en un precio único fijado mediante negociaciones en la Bolsa eléctrica.⁴

Por consiguiente, el Tribunal aprecia la ausencia de *“una relación directa e indisociable entre el uso de combustible nuclear y el consumo de electricidad producida por un reactor de una central nuclear”*, lo que descarta que el tributo alemán sea calculado en base a la cantidad de electricidad en el momento de la puesta a consumo del producto, ya que el impuesto no grava el consumo y no existe, en definitiva, vulneración del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118.

Por el contrario, a pesar de que el IVPEE fija como contribuyentes a los productores y declara su naturaleza directa, determina como objeto imponible directamente el producto armonizado - la electricidad - y no un elemento auxiliar como en el impuesto alemán - combustible nuclear-, lo que hace muy difícil negar la existencia de una relación indisociable entre dicho elemento y el consumo de electricidad. En este sentido, se debería demostrar que las empresas productoras y sujetas al IVPEE no terminan trasladando económicamente sobre el consumidor la carga impositiva soportada por ellos mismos, a través del complejo mercado de producción de la energía eléctrica.

Así, aunque el IVPEE no es definido como un impuesto indirecto, grava directa o indirectamente el consumo de electricidad, por lo que queda sujeto a la Directiva 2008/118.⁵

⁴ Por consiguiente, el Tribunal aprecia la ausencia de *“una relación directa e indisociable entre el uso de combustible nuclear y el consumo de electricidad producida por un reactor de una central nuclear”*, lo que descarta que el tributo alemán sea calculado en base a la cantidad de electricidad en el momento de la puesta a consumo del producto, ya que el impuesto no grava el consumo y no existe, en definitiva, vulneración del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118.

⁵ A este respecto, véase Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Kernkraftwerke, asunto C-5/14, apartados 56 y 57.

3.3.- El IVPEE y las normas impositivas aplicables a los IIEE.

Atendiendo a la armonización de los impuestos especiales, desarrollada en la Directiva 2008/118/CE, encontramos otra cuestión problemática en relación con la aplicación del IVPEE y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En este contexto, conviene traer de nuevo a colación el contenido del artículo 1 de dicha directiva, en el que se limita la facultad de los Estados miembros para crear impuestos sobre consumos de productos específicos sobre los productos sometidos a impuestos especiales armonizados (donde entre otros encontramos los productos energéticos y la electricidad), que podrán estar gravados por otros impuestos “2. [...] 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. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.”

En virtud de lo anterior, las normas de **determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, devengo y control del impuesto del IVPEE deberán respetar las establecidas para el impuesto especial armonizado.** Pues bien, en España la electricidad es un producto sujeto al Impuesto Especial armonizado de la Electricidad regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que tiene su origen en el articulado de las Directivas 2008/118 y 2003/96. Así, la regulación del IVPEE debe respetar la normativa comunitaria, concretamente las Directivas 2008/118 y 2003/96 que establecen el régimen general de los impuestos especiales, en cuanto a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.

A continuación, pasamos a contraponer las Directivas 2008/118 y 2003/96 con la Ley 15/2012 a fin de determinar si esta última respeta las indicaciones de la norma comunitaria en relación a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.

Base imponible

Ley 15/2012.

Artículo 6

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**”.

Directiva 2003/96

Artículo 10

1. A partir del 1 de enero de 2004 los niveles mínimos de imposición aplicables a la electricidad se fijarán tal y como se establece en el cuadro C del anexo I.

2. **Por encima de los niveles mínimos de imposición a que se refiere el apartado 1 los Estados miembros tendrán opción a determinar la base imponible aplicable siempre que respeten la Directiva 92/12/CEE.**

Cuadro C. — Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad.

Electricidad (en euros por Mwh) Código NC 2716 (0,5 €/Mwh para fines profesionales, 1,0 €/Mwh para fines no profesionales).

Ley 38/1992

Artículo 97

Estará constituida por la base imponible que se habría determinado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del

Por lo que se refiere al cálculo de la base imponible, la Directiva 2003/96 otorga libertad a los Estados Miembros para establecer su propia base imponible, siempre y cuando supere los niveles mínimos de imposición establecidos en el Anexo I calculados en euros por Mwh y respeten los preceptos de la Directiva 2008/118 (que sustituyó la ya derogada Directiva 92/12). Sin embargo, la Ley 15/2012 determina la base imponible de la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, y no en euros por MWh, tal y como prescribe la normativa comunitaria para el IIEE sobre la electricidad.

Devengo

Ley 15/2012.

Artículo 7

- 1. El período impositivo coincidirá con el año natural**, salvo en el supuesto de cese del contribuyente en el ejercicio de la actividad en la instalación, en cuyo caso finalizará el día en que se entienda producido dicho cese.
- 2. El impuesto se devengará el último día del período impositivo**".

Directiva 2008/118

Artículo 7.

- 1. El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.***
- 2. A efectos de la presente Directiva se considerará «despacho a consumo» cualquiera de los siguientes supuestos: a) la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo; b) la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del derecho comunitario y de la legislación nacional; c) la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo; d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.***

Con respecto al momento del devengo, la regulación de ambos impuestos difiere de forma considerable. Por un lado, el devengo del IVPEE se produce el último día del año natural, por cuanto el Impuesto Especial de la Electricidad se devenga en el momento en que se produce la puesta a consumo del producto gravado.

Gestión del Impuesto

Ley 15/2012

Artículo 10

1. Los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar la cuota dentro del mes de noviembre posterior al de devengo del impuesto, de acuerdo con las normas y 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 el 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.

3. Los pagos fraccionados se calcularán en función del valor de la producción de energía eléctrica en barras de central realizada desde el inicio del período impositivo hasta la finalización de los tres, seis, nueve o doce meses a que se refiere el apartado anterior, aplicándose el tipo impositivo previsto en el artículo 8 de esta Ley y deduciendo el importe de los pagos fraccionados previamente realizados.

A estos efectos, se tomará como valor de la producción el importe total que corresponda percibir por el

Directiva 2008/118

Artículo 9

[...]

El impuesto especial se aplicará y recaudará y, en su caso, se devolverá o condonará **con arreglo al procedimiento que establezca cada Estado miembro.** Los Estados miembros aplicarán los mismos procedimientos a los productos nacionales y a los procedentes de otros Estados miembros”.

Reglamento II.EE 1165/1995.

Artículo 147

1. Los contribuyentes y demás obligados tributarios por este impuesto estarán obligados a presentar las correspondientes autoliquidaciones, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria.

(...)

2. La presentación de la autoliquidación tributaria y, en su caso, el pago simultáneo de la deuda tributaria se efectuará, con carácter general, por cada uno de los establecimientos o, en su caso, lugares de recepción. La oficina gestora podrá autorizar a los contribuyentes la centralización de la presentación de las autoliquidaciones y el ingreso simultáneo de la deuda tributaria mediante la presentación de una única autoliquidación tributaria en

contribuyente, por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, por cada instalación en el correspondiente período.

No obstante, cuando el valor de la producción incluidas todas las instalaciones, no supere 500.000 euros en el año natural anterior, los contribuyentes estarán obligados a efectuar exclusivamente el pago fraccionado cuyo plazo de liquidación está comprendido entre el día 1 y 20 del mes de noviembre.

Tratándose de contribuyentes que hubieran desarrollado la actividad por un plazo inferior al año natural durante el año anterior, el valor de la producción se elevará al año.

4. En caso de inicio de la actividad con posterioridad a 1 de enero, los pagos fraccionados a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso, se realizarán, en su caso, en el plazo de liquidación correspondiente al trimestre en el que el valor de la producción calculado desde el inicio del período impositivo supere los 500.000 euros, incluidas todas las instalaciones.

5. Si el importe total que corresponda percibir al contribuyente no resultara conocido en el momento de la realización de los pagos fraccionados, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente en función de la última liquidación provisional realizada por el operador del sistema y, en su caso, por la Comisión Nacional de Energía, con anterioridad al inicio del plazo de realización del pago correspondiente.

Orden HAP/703/2013

Artículo 1

Se aprueba el modelo 583, «Impuesto sobre el valor de la producción de la

una entidad colaboradora autorizada.

3. El período de liquidación será el correspondiente a cada trimestre natural; salvo que se trate de contribuyentes cuyo período de liquidación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido sería, atendiendo a su volumen de operaciones u otras circunstancias previstas en la normativa de dicho impuesto, mensual, en cuyo caso será también mensual el período de liquidación de este impuesto, o que se trate de un supuesto de los establecidos en el apartado 3 del artículo 96 de la Ley, en cuyo caso será el correspondiente al año natural anterior.

La presentación de la correspondiente autoliquidación se efectuará durante los primeros veinte días naturales siguientes al período de liquidación que corresponda.

Los contribuyentes a que se refiere el artículo 96.3 de la Ley deberán presentar la autoliquidación en el plazo de los veinte primeros días naturales del mes de abril.

Orden HAP/2489/2014

Artículo 3.

Se aprueba el modelo 560, «Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación»

Artículo 5.

La presentación del modelo 560 así como, en su caso, el ingreso de la cuota tributaria en el Tesoro Público, salvo cuando se domicilie el pago, se efectuará por los obligados tributarios dentro de los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el correspondiente período de liquidación.

En el supuesto de período impositivo anual, los contribuyentes a que se refiere el artículo 96.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, deberán presentar la autoliquidación en el plazo de los veinte

energía eléctrica. Autoliquidación y Pagos Fraccionados», que figura en el anexo de esta Orden.

primeros días naturales del mes de abril.

Artículo 3.

La presentación del modelo 583 así como, en su caso, el ingreso de la cuota tributaria o de los pagos fraccionados en el Tesoro Público, salvo cuando se domicilie el pago, se efectuará por los obligados tributarios en los siguientes plazos:

a) *Pagos fraccionados. Los correspondientes a los períodos de los tres, seis, nueve y doce meses de cada año natural, entre los días 1 y 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero siguientes a la finalización de cada período, respectivamente.*

b) *Autoliquidación. Entre los días 1 y 30 del mes de noviembre del año natural siguiente al del ejercicio de que se trate, salvo en el supuesto que se produzca el cese de actividad con anterioridad al 31 de octubre de cada año natural, en que la presentación del modelo y, en su caso, el ingreso de la cuota, deberá tener lugar entre los días 1 y 30 de noviembre del año natural en que se haya producido el cese de actividad.*

Vistas las dos normativas, en general podemos apreciar la inexistencia de identidad de normas de gestión y liquidación de ambos impuestos. Por un lado, los sujetos pasivos al IVPEE deberán presentar la autoliquidación del impuesto (modelo 583) dentro del mes de noviembre posterior al de devengo del impuesto, estableciéndose también la obligación de efectuar pagos fraccionados entre el día 1 y el 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero del año siguiente al del devengo. Por otro lado, la Directiva 2008/118/CE no establece mecanismos de liquidación y pago específicos, pues remite en su artículo 9 al procedimiento que cada estado miembro establezca en su normativa interna. En aplicación de esta disposición comunitaria, el Reglamento de los Impuestos Especiales ha desarrollado las normas de gestión del impuesto, en el

sentido en que los contribuyentes del Impuesto Especial sobre la Electricidad efectuarán la correspondiente autoliquidación de forma simultánea al pago de la deuda tributaria. El período de liquidación será trimestral, salvo que se trate de contribuyentes cuyo período de liquidación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido sería, atendiendo a su volumen de operaciones u otras circunstancias

previstas en la normativa de dicho impuesto, mensual, en cuyo caso será también mensual el período de liquidación de este impuesto.

Cálculo de la cuota tributaria:

Ley 15/2012

Artículo 8

El Impuesto se exigirá al tipo del 7 por ciento.

Artículo 9

La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen”.

Directiva 2008/118

Artículo 9

Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo. [...]”.

Ley 38/1992

Artículo 99

1. *Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 de este artículo, el impuesto se exigirá al tipo del 5,11269632 por ciento.*

2. *Las cuotas resultantes de la aplicación del tipo impositivo fijado en el apartado 1 no podrán ser inferiores a las cuantías siguientes:*

a) *0,5 euros por megavatio-hora (MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a usos industriales.*

b) *1 euro por megavatio-hora*

(MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a otros usos.

Artículo 100

La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar a la base liquidable el tipo impositivo que corresponda de acuerdo con el artículo anterior.

Respecto al tipo de gravamen y la cuota íntegra a satisfacer con este impuesto la Directiva 2008/118/CE sólo establece en su artículo 9 que el tipo impositivo será el vigente en el estado miembro en la fecha en que el impuesto devengue, por lo que vuelve a remitir a la legislación nacional. Por otro lado, en el IVPEE la cuota tributaria se calcula a partir de la aplicación del tipo de 7 por ciento a la base imponible.

4.- Procedimiento y derecho a solicitar la devolución

El procedimiento para la devolución del IVPEE es el de rectificación de autoliquidaciones, dado a que el mismo es objeto de autoliquidación anual a través del modelo 583. Este procedimiento está regulado en los artículos 126 a 129 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 (RGAT).

Están legitimados para solicitar la devolución quienes presentaron las autoliquidaciones (sujetos pasivos), por estar obligados a presentar autoliquidación por el impuesto, pues se trata de obligados tributarios que realizaron ingresos indebidos, de acuerdo con el artículo 14.1 del RD 520/2005. Por lo tanto, los sujetos pasivos que presentan autoliquidaciones por el IVPEE, para obtener la devolución de lo pagado en los períodos no prescritos, deben solicitar la rectificación de las mismas.

Para mayor abundamiento, el régimen retributivo de la cogeneración establecido en el RD 413/2014 y específicamente en la Orden de parámetros retributivos IET/1045/2014

indica que «... entre los costes de explotación variables en función de la producción de la instalación tipo se encuentran de forma enunciativa y no limitativa los siguientes: costes de seguros, gastos de administración y otros gastos generales, gastos de representación en el mercado, coste del peaje de acceso a las redes de transporte y distribución que deben satisfacer los productores de energía eléctrica, la operación y el mantenimiento (tanto preventivo como correctivo), impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica que establece la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de

medidas fiscales para la sostenibilidad energética así como el resto de tributos regulados en dicha ley. (..)». Es decir, el IVPEE es considerado un coste que ha sido tenido en cuenta a efectos del cálculo de la retribución del interesado como cogenerador de energía eléctrica.

5.- Conclusiones.

La cohabitación del IVPEE con el Impuesto Especial sobre la Electricidad y otros impuestos que gravan el sector eléctrico produce problemas de encaje de la Ley 15/2012 con los ordenamientos comunitario y constitucional.

Por un lado, el establecimiento del IVPEE se fundamenta por razones estrictamente medioambientales que le otorgan una finalidad extrafiscal. Sin embargo, a la luz del presente Informe se aprecia que tal manifestación recogida por el legislador nacional en el Preámbulo de la Ley 15/2012 adolece de efectos prácticos, convirtiendo al impuesto en un tributo puramente recaudatorio destinado a cubrir el déficit del sector eléctrico, además de compartir con el IAE el mismo hecho imponible, lo que reviste al impuesto de un carácter inconstitucional, en tanto vulnera el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 CE.

Por otro lado, el hecho de que el IVPEE grave un producto sujeto a un impuesto especial armonizado implica el sometimiento del mismo a la Directiva 2008/118, cuyo artículo 1.2 faculta a los Estados miembros a establecer otros impuestos indirectos sobre los productos armonizados -entre ellos, la electricidad- siempre y cuando tengan una finalidad específica y respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. A la luz del presente Informe se ha acreditado que la regulación del IVPEE en relación a los elementos señalados previamente es a todas luces contraria a las normas impositivas

comunitarias aplicables al IIEE sobre la Electricidad, ya que no existe identidad de devengo, la base imponible se determina de forma diferente y partiendo de unidades de volumen diferentes, y la gestión del impuesto difiere en lo sustancial, a saber, períodos de liquidación y métodos de pago distintos.

En definitiva, la coexistencia de ambos impuestos en nuestro ordenamiento jurídico implica la vulneración del Derecho comunitario y del artículo 31 CE, por lo que el IVPEE debe ser declarado ilegal y las cantidades ingresadas indebidamente por los sujetos pasivos devueltas a los mismos.

Jordi Porcel Gomila
Departamento Jurídico
FIDE Asesores Legales y Tributarios