



Roj: **STS 2326/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2326**

Id Cendoj: **28079130022021100241**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/06/2021**

Nº de Recurso: **2554/2014**

Nº de Resolución: **812/2021**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 812/2021**

Fecha de sentencia: 08/06/2021

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 2554/2014

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/06/2021

Voto Particular

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 2554/2014

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 812/2021**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 8 de junio de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **2554/2014**, interpuesto por el procurador don José Luis Martín Jaureguibeitia, en representación de la mercantil **IBERDROLA GENERACIÓN S.A.U.**, contra la sentencia dictada el 2 de junio de 2014 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Séptima- de la Audiencia Nacional, que desestima el recurso contencioso-administrativo núm. 297/2013 interpuesto contra 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 (BOE de 30 de abril de 2013).

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, por Orden HAP/703/2013, de 29 de abril (BOE de 30 de abril de 2013), aprobó el modelo 583 "Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica [**"IVPEE"**, en adelante]. Autoliquidación y Pagos Fraccionados", y estableció la forma y procedimiento para su presentación.

2. Iberdrola Generación, S.A.U. [en lo sucesivo, "Iberdrola Generación"], la impugnó ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 7<sup>a</sup>), incoándose el recurso 297/2013. En la demanda, sostuvo su nulidad radical por dos razones: porque fue aprobada sin mediar el preceptivo dictamen del Consejo de Estado y porque la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre de 2012), cuyo artículo 10 desarrolla, es, por diversas causas, inconstitucional y disconforme con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

3. El recurso contencioso-administrativo fue desestimado en sentencia de 2 de junio de 2014, dictada por la Sección Séptima de la Sala competente de la Audiencia Nacional (recurso 297/2013), que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La sentencia impugnada, previo rechazo de las causas de inadmisibilidad invocadas por la Administración demandada, desestimó el recurso contencioso-administrativo 297/2013, instado por Iberdrola Generación contra la Orden HAP/703/2013, de 29 de abril, encontrándose la razón de decidir de este pronunciamiento jurisdiccional en los fundamentos jurídicos 4<sup>o</sup> y 6<sup>o</sup>. En el primero, la Sala sentenciadora concluye que en el procedimiento de elaboración y aprobación de la Orden recurrida no resultaba preceptiva la intervención del Consejo de Estado, al tratarse de una norma de mero desarrollo de las formas de pago determinadas en la Ley. En los dos siguientes, razona que la impugnación de una norma reglamentaria que desarrolla las obligaciones tributarias formales impuestas por la Ley no permite discutir la obligación tributaria principal, porque no constituye el objeto de la disposición administrativa directamente discutida, resultando por ello improcedente interrogarse sobre la constitucionalidad de la Ley 15/2012 y sobre su aducida oposición al ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

### SEGUNDO. Preparación, interposición y oposición al recurso de casación.

1. Iberdrola Generación preparó un recurso de casación y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 15 de septiembre de 2014, en el que invocó ocho motivos de casación. El primero al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) [LJCA], aduciendo que la sentencia impugnada vulnera los artículos 24.1 y 120.3 de la Constitución Española [CE] y el artículo 218.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil [LEC], por falta de la adecuada motivación, causante de indefensión, acerca de las razones por las que la Orden impugnada no constituye un reglamento ejecutivo sometido al preceptivo dictamen del Consejo de Estado.

El resto de motivos al amparo de la letra d) del mismo precepto:



**1.1.** En el segundo, denuncia la infracción del artículo 22.3 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado [LOCE] y del artículo 24.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno [LG], así como la jurisprudencia que los interpreta.

**1.2.** En el tercero, denuncia la infracción de los artículos 17, 19, 29 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [LGT], en relación con el alcance y la delimitación del conjunto de obligaciones que conforman la relación jurídico-tributaria, en conexión con los artículos 1, 25, 31 y 56 LJCA, así como con el principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el artículo 31 CE, y lo dispuesto en el artículo 163 de la misma, y los artículos 27.2 y 35.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (BOE de 5 de octubre) [LOTC], así como la doctrina del Tribunal Constitucional que los interpreta, contenida, entre otros, en el auto 54/2006, de 15 de febrero (ES:TC:2006:54A), respecto de los requisitos que han de concurrir para la elevación de cuestión de inconstitucionalidad en el caso de impugnación de disposiciones reglamentarias.

**1.3.** El cuarto, 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 [cita las SSTC 37/1987, de 26 de marzo (ES:TS:1987:37), 186/1993, de 7 de junio (ES:TC:1993:186), 134/1996, de 22 de julio (ES:TC:1996:134), 289/2000, de 30 de noviembre (ES:TC:2000:289), 276/2001, de 16 de noviembre (ES:TC:2001:276), 168/2004, de 6 de octubre (ES:TC2004: 168), 179/2006, de 13 de junio (ES:TC:2006:179) y 196/2012, de 31 de octubre (ES:TC:2012:179)]. En este motivo denuncia la ausencia de finalidad extrafiscal en el **IVPEE** y la doble imposición en que, según su criterio, dicho tributo incurre con el impuesto sobre actividades económicas y el que grava la electricidad.

**1.4.** En el quinto, denuncia la infracción del artículo 1.2 de 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 92/2012/CEE en relación con 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 y que tiene por objeto la armonización en el ámbito europeo del régimen impositivo que recae sobre los mismos.

**1.5.** En el sexto, alega la infracción del artículo 191 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y de los Reglamentos 714/ 2009/CE y UE 838/2010, así como del artículo 32 de la Directiva 2009/72/CE en relación con el artículo 14 del Reglamento 714/2009/CE y la parte B) del Anexo del Reglamento UE 838/2010.

**1.6.** En el séptimo, denuncia la infracción del artículo 6 de la Directiva 2009/72/CE y del artículo 12 del Reglamento 714/2009 del Parlamento y del Consejo, de 13 de julio de 2009, que protegen la creación de mercados regionales de electricidad como paso previo a la creación del mercado eléctrico, como la de los artículos 5, 14, 15 y 17 o 19 de la Directiva 2003/96/CE.

**1.7.** En último término, en el octavo aduce la infracción de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Termina suplicando:

"(...) que previos los trámites legales oportunos, en su día dicte Sentencia casando la Sentencia impugnada y acordando:

· declarar el carácter contrario a Derecho y la nulidad de la Orden HAP/703/2013, por haber sido dictada prescindiendo del dictamen preceptivo del Consejo de Estado, conforme a lo dispuesto en los artículos 22.3 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, y 24.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, así como la jurisprudencia que los interpreta.

· declarar el carácter contrario a Derecho y la nulidad de la Orden, por ser una disposición reglamentaria dictada en ejecución de la Ley 15/2012 viciada de inconstitucionalidad conforme a los términos expuestos en el cuerpo del escrito.

· declarar el carácter contrario a Derecho y la nulidad de la Orden y de la Ley 15/2012, por haber sido dictadas con infracción de las normas de Derecho de la Unión Europea".

**2.** La Administración General del Estado se opuso al recurso, alegando que la sentencia de instancia no entra a considerar los alegatos de la parte demandante sobre los diversos preceptos que considera vulnerados, siendo imposible plantear tales cuestiones en esta sede sin previamente denunciar la inaplicación de dichos preceptos por el cauce del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998.

Termina suplicando:



"Que, teniendo por presentado este escrito con sus copias, se sirva admitirlo; tenerle, en la representación que ostenta, por opuesto al presente recurso ordinario de casación; seguir el procedimiento por todos sus trámites y, en su día, dictar sentencia por la que, con desestimación del recurso confirme la que en el mismo se impugna y se impongan las costas causadas a la parte recurrente de conformidad con lo previsto en la LJCA".

**TERCERO. Señalamiento para votación y fallo, suspensión, planteamiento de la primera cuestión de inconstitucionalidad e inadmisión por el Tribunal Constitucional.**

1. Se señaló para deliberación y fallo del recurso el día 12 de abril de 2016.
2. Mediante providencia de la misma fecha, se dejó sin efecto el señalamiento para oír "a las partes y al Ministerio Fiscal por término de diez días sobre la conveniencia de, al amparo de lo dispuesto en los artículos 163 de la Constitución y 35 de la Ley Orgánica 2/1979, plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad de los artículos 1, 4.1, 6.1, 8 y 9 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, habida cuenta de su eventual oposición al artículo 31.1 de la Constitución, en relación con la consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre los tributos de naturaleza extrafiscal".

Iberdrola Generación evacuó el traslado en escrito presentado el 10 de mayo de 2016, en el que pidió "elevar cuestión de inconstitucionalidad contra los artículos 1, 4.1, 6.1, 8 y 9 de la Ley 15/2012, reguladores del **IVPEE**, por ser contrarios a los principios del poder tributario del Estado consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución en conexión con la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de tributos extrafiscales".

El Abogado del Estado, en escrito presentado el 11 de mayo de 2016, se opuso al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

El Fiscal emitió su informe en escrito registrado el 31 de mayo de 2016, en el que no se opone al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en los términos señalados por la providencia de traslado.

3. En auto de 14 de junio de 2016, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió dirigirse al Tribunal Constitucional para plantearle cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012, por su eventual oposición al principio de capacidad económica que proclama el artículo 31.1 CE.
4. El Tribunal Constitucional, en auto 202/2016, de 13 de diciembre (ES:TC:2016:202A), dictado en la cuestión de inconstitucionalidad 4177/2016, resolvió inadmitir la cuestión porque, habida cuenta de las dudas que la Sala remitente albergaba sobre el ajuste de la Ley 15/2012 con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea, antes de dirigirse al Tribunal Constitucional debió plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) para que las despejara.

**CUARTO. Trámites ulteriores, planteamiento de la segunda cuestión de inconstitucionalidad y auto de inadmisión del Tribunal Constitucional.**

1. Devueltas las actuaciones por el Tribunal Constitucional, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 16 de mayo de 2017.
2. En el ínterin, la Administración General del Estado presentó escrito el 27 de abril de 2017, en el que, a la vista de la sentencia dictada por el TJUE el 18 de enero de 2017, *IRCCS - Fondazione Santa Lucia* (C-189/15; EU:C:2017:17), junto con la doctrina contenida en la sentencia de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14; EU:C:2015:354), consideraba que quedaban despejadas las dudas que la Sala pudiera albergar sobre la conformidad de la Ley 15/2012 con el ordenamiento de la Unión.
3. En providencia de 22 de mayo de 2017, se acordó suspender el señalamiento para votación y fallo y abrir un trámite de diez días para que las partes pudieran alegar sobre la conveniencia de dirigirse al TJUE a fin de plantearle la posible oposición de la Ley 15/2012 con los principios que lo presiden en materia de política medioambiental, en particular el reconocido en el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), en conexión con 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 (DOUE, serie L, nº 143, p. 56). Iberdrola Generación presentó escrito el 6 de junio de 2017, insistiendo en el planteamiento de la cuestión prejudicial. Por su parte, la Administración General del Estado, en escrito del día siguiente, se opuso a tal pretensión.
4. Por providencia de 23 de octubre de 2017 se confirió un nuevo traslado a las partes para que, por plazo de diez días, alegaran sobre la incidencia en el presente asunto de la sentencia del TJUE de 20 de septiembre de 2017, *Elecdedy Carcelen y otros* (asuntos C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16; EU:C:2017:705). El Abogado



del Estado lo evacuó el 7 de noviembre e Iberdrola Generación el día 14 del mismo mes. La segunda insistió en el planteamiento de la cuestión prejudicial y el primero se opuso a ello.

5. La Sala, por auto de 10 de enero de 2018, acordó nuevamente dirigirse al Tribunal Constitucional para plantearle cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012, por su eventual oposición al principio de capacidad económica que proclama el artículo 31.1 CE.

6. El Tribunal Constitucional, en auto 69/2018, de 20 de junio, dictado en la cuestión de inconstitucionalidad 503/2018, resolvió inadmitir a trámite dicha cuestión por considerarla notoriamente infundada.

#### **QUINTO. Trámites ulteriores y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

1. Devueltas las actuaciones por el Tribunal Constitucional, se señaló para deliberación, votación y fallo del recurso el día 30 de octubre de 2018.

2. Por la representación procesal de la parte recurrente en casación, se presentó escrito de fecha 23 de octubre, comunicando a la Sala la aprobación y publicación del RDL 15/2018 que, a su juicio, constituía un hecho de nueva noticia relevante para la resolución del presente recurso, solicitando el planteamiento de cuestión prejudicial sobre la compatibilidad del **IVPEE** con el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE.

Asimismo, presentó nuevo escrito, fechado el 4 de abril de 2019, comunicando que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, mediante Auto de fecha 22 de febrero de 2019, había acordado plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Asunto C-220/19, Promociones Oliva Park, respecto del **IVPEE** objeto del presente procedimiento.

3. La Sala, por providencia de 22 de mayo de 2019, y visto que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana -mediante auto de 22 de febrero de 2019- había formulado cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la que se interesa una interpretación de la Directiva 2009/28/CE y de la Directiva 2009/72/CE a efectos de determinar si la Ley 15/2012, de 27 de diciembre (que da cobertura a la actuación recurrida en autos) se acomoda o no a esas Directivas, dispuso la suspensión del señalamiento acordado en el presente recurso dada la relevancia que, en cuanto a su solución, puede tener la decisión que se adopte por el TJUE en aquella cuestión prejudicial, teniendo en cuenta, además, que la parte recurrente en casación no se opone en modo alguno a la citada suspensión.

4. Por providencia de 5 de marzo de 2021 y, una vez resuelto el incidente prejudicial planteado ante el TJUE, la Sala acordó alzar la suspensión del presente procedimiento y habiéndose publicado en la página [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu) con fecha 3 de marzo de 2021 la sentencia que resuelve la cuestión prejudicial C-220/19, dar traslado a las partes de este recurso, para que en el plazo de diez días alegasen lo que a su derecho conviniese sobre la incidencia de dicho pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para la resolución del mismo.

La representación procesal de Iberdrola Generación presentó su escrito en fecha 21 de abril de 2021. El Abogado del Estado presentó su escrito en fecha 13 de abril de 2021.

5. Por providencia de 8 de abril de 2021 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 4 de mayo de 2021, si bien posteriormente, por necesidades del servicio, se trasladó el señalamiento para el día 1 de junio de 2021, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.**

Se impugna en este recurso de casación la sentencia pronunciada el 2 de junio de 2014 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 297/2013 interpuesto por la mercantil Iberdrola Generación S.A.U. contra 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 (BOE de 30 de abril de 2013).

Como ya hemos expuesto en el primer antecedente de esta sentencia, en la demanda Iberdrola Generación sostuvo la nulidad radical de la disposición reglamentaria discutida por dos razones: porque fue aprobada sin mediar el preceptivo dictamen del Consejo de Estado y porque la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre de 2012), cuyo artículo 10 desarrolla, es, por diversas causas, inconstitucional y disconforme con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.





La sentencia impugnada, previo rechazo de las causas de inadmisibilidad invocadas por la Administración demandada, desestimó el recurso contencioso-administrativo 297/2013, instado por Iberdrola Generación contra la Orden HAP/703/2013, de 29 de abril, ya referida, encontrándose la razón de decidir de este pronunciamiento jurisdiccional en los fundamentos jurídicos 4º y 6º. En el primero, la Sala sentenciadora concluye que en el procedimiento de elaboración y aprobación de la Orden recurrida no resultaba preceptiva la intervención del Consejo de Estado, al tratarse de una norma de mero desarrollo de las formas de pago determinadas en la Ley. En los dos siguientes, razona que la impugnación de una norma reglamentaria que desarrolla las obligaciones tributarias formales impuestas por la Ley no permite discutir la obligación tributaria principal, porque no constituye el objeto de la disposición administrativa directamente discutida, resultando por ello improcedente interrogarse sobre la constitucionalidad de la Ley 15/2012 y sobre su aducida oposición al ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

Iberdrola Generación se alza en casación invocando ocho motivos. El primero al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa [LJCA] y el resto al amparo de la letra d) del mismo precepto.

#### **SEGUNDO. Motivo de casación al amparo del artículo 88.1.c) de la LJCA .**

La recurrente se alza en casación invocando un primer motivo, al amparo del artículo 88.1.c) de la LJCA, aduciendo que la sentencia impugnada vulnera las formas esenciales del juicio por infracción de los artículos 24.1 y 120.3 de la CE y el artículo 218.2 de la LEC, por falta de la adecuada motivación, causante de indefensión, acerca de las razones por las que la orden impugnada no constituye un reglamento ejecutivo sometido al preceptivo dictamen del Consejo de Estado.

Alega que la sentencia recurrida, tras recoger en su fundamento jurídico cuarto la doctrina jurisprudencial fijada por esta Sala en las Sentencias de 17 de enero de 2000 [RJ 2000/263], 12 de noviembre de 2003 [RJ 2003/8301], 30 de noviembre de 1996 [RJ 1996/8707], 17 de marzo de 1997 [RJ 1997/2443] y 20 de marzo de 2002 [RJ 2002/9014] respecto de qué debe entenderse por un reglamento ejecutivo a los efectos de lo dispuesto en los artículos 22.3 de la LOCE y 24.2 de la LG, afirma, a renglón seguido, y sin la menor motivación tendente a justificar por qué el supuesto de hecho objeto de análisis no encaja en tal concepto, lo siguiente: *"Pues bien, partiendo de la doctrina jurisprudencial que se acaba de exponer, la Orden HAP/703/2013 de 29 de abril impugnada tiene la consideración de orden de mero desarrollo de las formas de pago del Impuesto de la Ley 15/2012"*.

La censura, pues, se concreta a la parte de la sentencia de instancia contenida en su fundamento de derecho cuarto, en el que se analiza el motivo de nulidad del procedimiento administrativo alegado, consistente en la falta del preceptivo dictamen del Consejo de Estado. En ese fundamento se reproduce el contenido del artículo 22.3 de la LOCE, que 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; se subraya la importancia del trámite de audiencia previa del Consejo de Estado en el procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en desarrollo de una ley, reproduciendo numerosos pronunciamientos del Tribunal Supremo; se recogen las excepciones a la regla general formulada, declarando que no basta con que una norma reglamentaria tenga conexión con una ley para que se exija el preceptivo dictamen del Consejo de Estado, sino que 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, de forma que 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, a las que se limitan a trasladar y concretar una directriz general y a las que se limitan a fijar para un año concreto la cuantía de las tarifas o a actualizar precios públicos, concluyendo, finalmente, que *"partiendo de la doctrina jurisprudencial que se acaba de exponer la Orden HAP 703/2013 de 29 de abril impugnada tiene la consideración de orden de mero desarrollo de las formas de pago del impuesto de la Ley 15/2012"*.

Basta la lectura del referido fundamento jurídico para comprobar que la Sala de instancia explica de modo sucinto -pero bastante a efectos de la motivación- la razón de ser de su decisión, que no es otra que considerar que la naturaleza de la orden impugnada es la de un reglamento de mero desarrollo de las formas de pago del impuesto, lo que supone la exclusión de su naturaleza de reglamento ejecutivo y comporta la no exigencia del informe del Consejo de Estado.

En relación con la falta de motivación como vicio propio de la sentencia en tanto que acto procesal de resolución, este Tribunal Supremo ha declarado de forma constante y reiterada, en armonía con la Sentencia del Tribunal Constitucional ( STC) 6/2002 de 14 de enero, que "...la obligación de motivar las Sentencias no



es sólo una obligación impuesta a los órganos judiciales por el art. 120.3 CE, sino también, y principalmente, un derecho de los intervinientes en el proceso que forma parte del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva proclamado por el art. 24.1 CE, que únicamente se satisface si la resolución judicial, de modo explícito o implícito, contiene los elementos de juicio suficientes para que el destinatario y, eventualmente, los órganos encargados de revisar sus decisiones puedan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión. Es por lo tanto -y sobre todo- una garantía esencial para el justiciable mediante la cual es posible comprobar que la decisión judicial es consecuencia de la aplicación razonada del ordenamiento jurídico y no el fruto de la arbitrariedad. En conclusión, una Sentencia que no dé respuesta a las cuestiones planteadas en el proceso, o de cuyo contenido no puedan extraerse cuáles son las razones próximas o remotas que justifican aquélla, es una decisión judicial que no sólo viola la Ley, sino que vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva".

Ahora bien, también hemos declarado que la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva no exige una respuesta explícita o pormenorizada de todas y cada una de las alegaciones que se aducen como fundamento de la pretensión, pudiendo ser suficiente a los fines de este derecho fundamental, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta jurídicamente fundada que traslade las razones por las que se rechaza o no se entra sobre determinadas pretensiones o motivos hechos valer en la demanda.

El motivo aducido no puede prosperar porque la sentencia impugnada sí expresa de modo suficiente en su fundamento jurídico cuarto -en la forma en que se ha expuesto- las razones por las que alcanza la conclusión que declara, razones que, por ende, se han dado a conocer a las partes destinatarias de la sentencia, por lo que no puede sostenerse que no haya dado una respuesta fundada de la razón que le llevó a rechazar la causa de nulidad invocada.

Cuestión distinta es -y, desde luego, ajena a la idea de quebrantamiento de las formas esenciales del juicio en que se basa el motivo que se examina-, que se discrepe del contenido de tales explicaciones o razones que la sentencia proporciona, pues tal actitud de disensión nos debe situar en el contexto del motivo casacional a través del cual canalizar las infracciones sobre el fondo, el previsto en el artículo 88.1.d) de la LJCA.

En efecto, esta Sala ha venido declarando de modo constante y reiterado en relación con el régimen del recurso de casación anterior, que la casación es un recurso extraordinario en el que el Tribunal Supremo resuelve exclusivamente sobre las infracciones formales o de fondo en que hubiera podido incurrir la resolución judicial recurrida, siempre que se denuncien expresamente en el escrito de interposición, con indicación del motivo o motivos del artículo 88.1 de la LRJCA a que el recurrente trate de acogerse, debiendo, además de ello, consignar el precepto o preceptos procesales o sustantivos y, en su caso la jurisprudencia que se dice infringida. Así, la invocación alternativa o acumulativa de una misma infracción por varios de los apartados del artículo 88.1 resulta impropia del recurso de casación y no respeta la función y finalidad que está llamado a cumplir.

Asimismo, hemos declarado reiteradamente (Autos de 11 de mayo de 2006 -recurso de casación nº 1295/2003-; 3 de abril de 2008 -recurso de casación nº 3063/2006-; 4 de junio de 2009 -recurso de casación nº 1295/03-; 20 de mayo de 2010 -recurso de casación nº 4335/2009- y 24 de marzo de 2011 -recurso de casación nº 4603/2010-, entre otros muchos), que resulta inapropiado fundar una misma infracción, simultáneamente, en dos de los apartados del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, que tipifican motivos de casación de diferente naturaleza y significación, pues el apartado d) del artículo 88.1 de la LRJCA está referido al "qué" del fallo, sobre el que se proyecta la infracción jurídica que se imputa al Tribunal "a quo", y el apartado c) al "cómo" de la sentencia, cuando en la formación de ésta se desatienden las normas esenciales establecidas al efecto en el ordenamiento jurídico. En otras palabras, el motivo que dibuja el apartado c) del artículo 88.1 de la LRJCA suministra cobertura al "error in procedendo", tanto en el curso del proceso como en el momento mismo de la formación de la sentencia, y el motivo del apartado d) al "error in iudicando", es decir, al error de juicio cometido al resolver una cuestión objeto de debate.

En este caso, la prueba evidente de que no existe la falta de motivación causante de indefensión invocada, es que la recurrente, conocedora de la razón que llevó a la Sala de instancia a rechazar la causa de nulidad invocada, discrepa del contenido de la explicación que la sentencia proporciona y aduce como infracción sobre el fondo, al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA, la omisión de un trámite esencial del procedimiento de elaboración de la orden impugnada.

Conforme a lo expuesto, procede la desestimación del motivo de impugnación aducido.

**TERCERO. Motivos de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA . Infracción del artículo 22.3 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado y del artículo 24.2 de la Ley del Gobierno , así como de la jurisprudencia que los interpreta.**



El segundo motivo de impugnación se centra en la nulidad de la orden por la omisión de un trámite esencial del procedimiento de elaboración, cual es el dictamen del Consejo de Estado, invocando la infracción de lo dispuesto en los artículos 22.3 de la LOCE y 24.2 de la LG.

Argumenta la recurrente que la orden impugnada reúne todos los requisitos para ser considerada un reglamento ejecutivo, pues pormenoriza aspectos esenciales de la gestión tributaria del impuesto examinado y desarrolla directamente, tal como su propio tenor refleja, aspectos esenciales de la propia Ley 15/2012, extremos que determinan que deba quedar sometida al preceptivo dictamen del Consejo de Estado. Añade que la omisión de este dictamen constituye un vicio de nulidad de pleno de Derecho de la disposición general examinada (cita por todas, Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2000 [RJ 2000/263]).

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.

Se caracterizan, en primer lugar, por dictarse como ejecución o consecuencia de una norma de rango legal que, sin abandonar el terreno a una norma inferior, mediante la técnica deslegalizadora, lo acota al sentar los criterios, principios o elementos esenciales de la regulación pormenorizada que posteriormente ha de establecer el Reglamento en colaboración con la Ley.

Es también necesario, en segundo lugar, que el Reglamento que se expida en ejecución de una norma legal innove, en su desarrollo, el ordenamiento jurídico sin que, en consecuencia, deban ser considerados ejecutivos, a efectos del referido artículo 22.3 LOCE, los Reglamentos *secundum legem* o meramente interpretativos, entendiéndose por tales los que se limitan a aclarar la Ley según su tenor literal, sin innovar lo que la misma o los que no hacen una innovación trascendente del ordenamiento jurídico (así, sentencia de 12 de noviembre de 2003 (Rec. 12/2002)). No precisan de informe preceptivo del Consejo de Estado los Reglamentos que se limitan a seguir o desarrollar en forma inmediata otros Reglamentos y los Reglamentos independientes que -*extra legem*- establecen normas organizativas en el ámbito interno o doméstico de la propia Administración (Por todas, sentencia de esta Sala y Sección de 15 de julio de 1996; Rec. 606/1991).

La intervención del Consejo de Estado es tradicional en nuestro Derecho desde principios del siglo XIX y se consagra ya con claridad en el artículo 45.1 de la Ley orgánica del Consejo de Estado de 1860.

Tras la Constitución de 1978 sirve, en los casos de Reglamentos ejecutivos, o *praeter legem*, a los principios de legalidad y de jerarquía normativa que consagra su artículo 9.3 y recuerda el artículo 21, en sus apartados 2 y 3, de la ya citada Ley 50/1997 del Gobierno. En la actualidad hay que traer a colación el artículo 128.3 de la Ley 39/2015 (LPACAP). Y todo ello en cuanto la potestad reglamentaria se sujeta a los principios, directrices o criterios que marca la Ley a desarrollar, y no se ejerce sólo según el buen criterio o la libre interpretación del Gobierno. La función consultiva que ejerce el Consejo de Estado es idónea para coadyuvar a los principios citados, porque se centra en velar por la observancia de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico (artículo 2.1 LOCE) lo que explica el carácter esencial que institucionalmente tiene para nuestra doctrina el dictamen previo de este órgano, como protección del principio de legalidad y garantía de la sumisión del reglamento a la Ley. Y es que, aunque sin duda puede el Consejo de Estado entrar a valorar en su función aspectos de oportunidad y conveniencia, sólo lo hará en los casos en que la índole del asunto lo exija o la autoridad que consulta lo pida en forma expresa (artículo 2.1 LOCE, ya citado)".

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 vengán 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:

"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 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 [...]."

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*".

**CUARTO.Tercer motivo de impugnación. Infracción de los artículos 17 , 19 , 29 y 120 de la LGT , en relación con el artículo 163 de la CE y artículos 27.2 y 35.1 de la LOTC .**

En el tercer motivo de impugnación, Iberdrola Generación denuncia la infracción de los artículos 17, 19, 29 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [LGT], en relación con el alcance y la delimitación del conjunto de obligaciones que conforman la relación jurídico-tributaria, en conexión con los artículos 1, 25, 31 y 56 LCA, así como con el principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el artículo 31 de la Constitución Española (CE), y lo dispuesto en el artículo 163 de la misma,



y los artículos 27.2 y 35.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (BOE de 5 de octubre) [LOTIC], así como la doctrina del Tribunal Constitucional que los interpreta, contenida, entre otros, en el auto 54/2006, de 15 de febrero (ES:TC:2006:54A), respecto de los requisitos que han de concurrir para la elevación de cuestión de inconstitucionalidad en el caso de impugnación de disposiciones reglamentarias.

Así, pues, en el tercer motivo del recurso de casación se combate la decisión de la Sala de instancia de no plantear cuestión de inconstitucionalidad por no existir conexión entre la norma reglamentaria directamente impugnada y la Ley 15/2012, habiendo realizado, en opinión de la recurrente, una interpretación errónea del ATC 54/2006, de 15 de febrero (ES:TC:2006:54A).

Por su parte, la Administración General del Estado, tanto en su escrito de contestación a la demanda, como en su escrito evacuando el traslado que se le confirió para que alegara sobre la pertinencia del reenvío al Tribunal Constitucional, insistió en que es perfectamente posible escindir la aplicación de la Orden ministerial cuestionada y la de la Ley 15/2012.

Las sentencias de esta Sala y Sección de 19 de abril de 2016 (casación 2556/2014; ES:TS:2016:1692) y 25 de abril de 2016 (casación 2383/2014; ES:TS:2016:1742) desestimaron sendos recursos de casación interpuestos frente a sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que, resolviendo impugnaciones directas frente a la misma Orden ministerial que la aquí concernida, decidieron que no había lugar a plantear cuestión de inconstitucionalidad de la Ley 15/2012 por idénticas razones de "desconexión" entre norma reglamentaria y legal que las recogidas en la sentencia objeto de este recurso de casación. En esos recursos, se alegaba como único motivo de casación la incongruencia *ex silentio* de la respectiva sentencia por haberse negado la Audiencia Nacional a suscitar la cuestión.

Ambas sentencias desestimaron el recurso de casación porque, al igual que ocurre en la sentencia ahora impugnada, medió una respuesta judicial consistente en que con ocasión de la impugnación de la Orden ministerial en la que se establecen las obligaciones tributarias formales en el marco de la Ley 15/2012, no pueden cuestionarse otros aspectos o parámetros de la relación jurídico-tributaria distintos de esas obligaciones formales.

Subyace, pues, en el razonamiento de la Sala de instancia que no procedía plantear la cuestión de inconstitucionalidad por no apreciar conexión entre la norma reglamentaria impugnada en el proceso de instancia y la Ley 15/2012, planteamiento que, si bien no fue compartido por este Tribunal, no puede reputarse vulnerador de los preceptos aducidos.

Hubo, por tanto, en ambos casos, al igual que ocurre en el actual, una contestación de la Sala de instancia, y ello con independencia de que dicho criterio de "desconexión" no fuera compartido por este Tribunal, lo que motivó que elevara, hasta en dos ocasiones, la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad en los términos del artículo 35 de la LOTC, por considerar que resultaba necesario saber si la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, es o no constitucional para resolver el recurso de casación.

No obstante, no está de más recordar que según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, no existe un derecho de las partes al planteamiento de la indicada cuestión, pues es una potestad que la Constitución atribuye en régimen de monopolio a los órganos jurisdiccionales, cuando duden de la constitucionalidad de la norma legal aplicable al caso. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha declarado que "*las partes del proceso carecen de un derecho al planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad, por tratarse de una potestad atribuida en exclusiva a los órganos judiciales ( arts. 163 CE y 35 LOTC )*" ( STC 84/2008, de 21 de julio). Así es, "*suscitar la cuestión de inconstitucionalidad es una prerrogativa exclusiva e irrevocable atribuida por el art. 163 CE a los órganos judiciales, que pueden no plantearla si estiman constitucional y, por lo tanto, aplicable la ley cuestionada*" ( SSTC 159/1997, de 2 de octubre, 119/1998, de 4 de junio, 35/2002, de 11 de febrero, 102/2002, de 6 de mayo, 173/2002, de 9 de octubre, 15/2004, de 23 de febrero, y 149/2004, de 20 de septiembre).

En último término, la infracción denunciada por la recurrente habría sido "*reparada*" por esta Sala al plantear, hasta en dos ocasiones, la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad en los términos del artículo 35 de la LOTC.

**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 [cita las SSTC 37/1987, de 26 de marzo (ES:TS:1987:37), 186/1993, de 7 de junio (ES:TC:1993:186), 134/1996, de 22 de julio (ES:TC:1996:134), 289/2000, de 30 de noviembre (ES:TC:2000:289), 276/2001, de 16 de noviembre



(ES:TC:2001:276), 168/2004, de 6 de octubre ( ES:TC2004: 168), 179/2006, de 13 de junio (ES:TC:2006:179) y 196/2012, de 31 de octubre (ES:TC:2012:179)]. En este motivo se alega la ausencia de finalidad extrafiscal en el **IVPEE** y la doble imposición en que, según su criterio, dicho tributo incurre con el impuesto sobre actividades económicas y el que grava la electricidad.

2. Como cuestión previa, hemos de recordar la posición que viene manteniendo esta Sala ante la actuación de determinadas compañías del sector eléctrico que "utilizan" sus escritos de recurso para combatir directamente normas tributarias con rango de ley.

Hemos declarado en nuestra reciente sentencia de 15 de abril de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo nº 517/2015, en el que era objeto de impugnación directa 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, publicado en el Boletín Oficial del Estado de 25 de marzo de 2015, lo siguiente:

" 1) Como argumento preliminar, hemos de recordar, una vez más, que diversas compañías del sector eléctrico, a través de diferentes recursos, bien contencioso-administrativos -llamados usualmente en esta Sala *recursos directos*- bien por la vía del recurso de casación -atendiendo a la naturaleza y rango del acto o disposición que se haya sometido a impugnación, determinante de la competencia- lanzan su embate, directamente, contra las normas tributarias con rango de ley, normalmente en materia ambiental, respecto de las que carecen de legitimación directa para promover, por sí mismas, la inconstitucionalidad de la ley de que derivan los actos generales o particulares que se recurren. Únicamente pueden suscitar la impugnación, ante esta jurisdicción, de disposiciones generales o de actos de aplicación de la ley ( art. 1 de la LJCA), no obstante lo cual, centran la parte sustancial de sus argumentos, en sus escritos rectores alegatorios -y este recurso es buen ejemplo de ese proceder reiterado-, en vicios directamente imputables a la norma de rango legal, en sí misma considerada, con el propósito de que esta Sala, en los términos y con las condiciones y requisitos del artículo 163 de la Constitución y 35 de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional, plantee cuestión de inconstitucionalidad dirigida frente a la ley, en este caso el art. 112 bis TRLA (al margen de la cuestión prejudicial, a la que ya hemos hecho referencia), o bien suscite cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no siendo infrecuente que se solicite de la Sala que sea el vehículo para el desarrollo de tales iniciativas procesales.

2) Además, una dificultad dogmática que entorpece la viabilidad de tal iniciativa procesal, no impedida en rigor si se cumplen los requisitos legales para ello, deriva de la presencia del denominado *juicio de relevancia*, por virtud del cual, de la hipotética inconstitucionalidad de la norma sometida a la duda constitucional, aquí el canon hidrológico que crea y regula el art. 112 bis TRLA, dependería, en una relación directa y necesaria, el fallo del proceso en cuyo seno se aborda, afirmación que no sólo supondría el éxito de la pretensión articulada cuando la ley aplicable al caso fuera vulneradora de la Constitución, sino su correlativo fracaso cuando sucediera lo contrario, a menos que hubiera otros motivos en que sustentar la nulidad del acto o disposición objeto del recurso judicial, por causas propias o intrínsecas, como también se suscita en este caso, en que se denuncia que el reglamento incurre en exceso legal ".

3. Sin embargo, a diferencia de aquel recurso en el que hemos considerado que "*el juicio de relevancia imprescindible no aparece suficientemente caracterizado*", en el actual recurso, este Tribunal ha estimado que, para zanjar el litigio, necesitaba saber si los preceptos de la Ley 15/2012 que disciplinan el **IVPEE**, de los que la Orden ministerial impugnada es aplicación, son contrarios o no a la Constitución, lo que motivó que elevara, en dos ocasiones, la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad de conformidad con lo dispuesto en los artículos 35 y 36 de la LOTC.

En efecto, en auto de 14 de junio de 2016 esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió dirigirse al Tribunal Constitucional para plantearle cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012, por su eventual oposición al principio de capacidad económica que proclama el artículo 31.1 CE. En dicha resolución (FJ 4º.1) precisamos que "el contraste que provoca este reenvío al Tribunal Constitucional lo es entre la Ley 15/2012 y la Constitución, en particular su artículo 31.1. No interviene para nada como elemento de enjuiciamiento en este momento el Derecho de la Unión Europea, extremo sobre el que insiste Iberdrola Generación en su escrito de alegaciones. La eventual contradicción entre la mencionada Ley y dicho ordenamiento jurídico transnacional, así como las perplejidades interpretativas que tal enjuiciamiento pudiera provocar, disponen de otro marco procesal para su solución, sobre el que se pronunciará esta Sala en el momento oportuno, si resulta menester, una vez cuente con la respuesta del Tribunal Constitucional".

Teniendo en cuenta tales precisiones, el Tribunal Constitucional, en auto 202/2016, de 13 de diciembre (ES:TC:2016:202A), dictado en la cuestión de inconstitucionalidad 4177/2016, resolvió inadmitir la cuestión por incumplimiento del requisito de aplicabilidad, conforme a la doctrina sentada en el ATC 168/2016, de 4





de octubre, sobre la preferencia del planteamiento de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea frente a la cuestión de inconstitucionalidad.

Posteriormente, la Sala en auto de 10 de enero de 2018, una vez alcanzada la *"convicción de que, en lo que se refiere al **IVPEE**, la Ley 15/2012 no presenta problemas de ajuste con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea"* (FJ 1º), resolvió dirigirse nuevamente al Tribunal Constitucional al persistir *"en su ánimo las dudas sobre la constitucionalidad de los artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012"*, por su eventual oposición al principio de capacidad económica que proclama el artículo 31.1 CE.

4. El Tribunal Constitucional, en auto 69/2018, de 20 de junio, dictado en la cuestión de inconstitucionalidad 503/2018, resolvió nuevamente inadmitir la cuestión por considerar que *"las dudas de constitucionalidad planteadas resultan infundadas"*, afirmación que, compartamos o no -en especial en lo que afecta al carácter infundado de nuestras dudas-, comporta la conformidad a la Constitución de los arts. 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, reguladora del **IVPEE**, por su ajuste al principio de capacidad económica que proclama el art. 31.1 CE.

En efecto, el Tribunal Constitucional en el referido auto 69/2018, con carácter previo a analizar las dudas suscitadas por esta Sala, trae a colación la doctrina constitucional acerca de los principios en juego, en concreto:

a) la doctrina sobre la capacidad económica como principio rector de tributación, que se encuentra resumida en la STC 26/2017, de 16 de febrero, en cuyo pronunciamiento ha recordado que *"en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia [entre las últimas, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, F J 6 b), y 26/2015, de 19 de febrero, F J 4 a)]"* toda vez que *"el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4, y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)], por lo que 'tiene que constituir una manifestación de riqueza' (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la 'prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica' (SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5)."*

b) la doble imposición que, tras la cita de la STC 60/2013, FJ 4, pone de manifiesto que no todo fenómeno de doble imposición está constitucionalmente prohibido, reconociendo el Tribunal que hay casos de doble imposición "permitida", añadiendo en la STC 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 6, que *"en nuestro ordenamiento solo esta proscrita la doble imposición producida por tributos autonómicos en relación con los estatales o locales. El resto de casos, entre ellos el que se plantea entre el **IVPEE** (estatal) y el IAE (local), deben enjuiciarse desde el canon de la capacidad de pago y la no confiscatoriedad"*.

c) el principio de no confiscatoriedad que *"obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]"*, añadiendo que acerca de este principio también ha aclarado recientemente que *"aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al 'sistema tributario', no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca 'en ningún caso', lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 15011990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)" [STC 26/2017, FJ 2].*

d) Y la función extrafiscal de los tributos, que se ha examinado por *"el Tribunal Constitucional fundamentalmente en el ámbito de los tributos propios de las Comunidades Autónomas y en el contexto de la prohibición de doble imposición del art. 6 LOFCA. En concreto, para valorar la coincidencia entre hechos imposables, que es lo vedado por dicho art. 6 LOFCA, tanto en su apartado 2 como en el 3, hemos considerado muy relevante la posible finalidad extrafiscal de los tributos en liza, siempre que la misma encuentre reflejo en "la estructura" del tributo (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5)". A tal efecto -añade- "hemos calificado como extrafiscales aquellos tributos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ella sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo" [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)]. Así las cosas, la naturaleza extrafiscal de*



un tributo es una cuestión de grado, sin que existan casos puros, por lo que en cada situación se debe ponderar si los elementos extrafiscales predominan o no sobre la finalidad recaudatoria".

Seguidamente, y entrando ya a responder la duda planteada por esta Sala, consistente en que, "a su entender, dicho tributo carece de una autentica finalidad extrafiscal, por lo que resulta muy próximo al IAE, teniendo ambos un hecho imponible "idéntico o prácticamente igual", lo que sí podría ser contrario al art. 31.1 CE, al gravar ambos la misma manifestación de capacidad económica, en este caso la renta presunta derivada del ejercicio de una actividad económica, en concreto, la producción eléctrica", declara:

"a) que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica es de titularidad estatal, mientras que el IAE es local, por lo que, al no entrar en liza ningún tributo autonómico, no resulta de aplicación el art. 6 LOFCA que - como indica la citada STC 242/2004, FJ 6- es el único precepto del bloque de la constitucionalidad que establece una prohibición de doble imposición. Fuera de los tributos propios autonómicos, para los que está expresamente prohibida, la situación en que un mismo sujeto pasivo debe tributar por similares manifestaciones de su capacidad de pago tiene lugar en distintos supuestos, especialmente (aunque no solo) entre el sistema tributario estatal y local.

Así sucede, a título de ejemplo: i) entre el IAE y los impuestos personales sobre la renta (IRPF, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre la renta de no residentes); ii) entre tales impuestos personales sobre la renta y el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana; y iii) entre el impuesto sobre el patrimonio, que gravita sobre el conjunto de bienes y derechos de las personas físicas, y los tributos locales que recaen sobre determinadas titularidades ya gravadas por aquel, como el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

Los supuestos anteriores no se diferencian sustancialmente de la concurrencia entre el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y el IAE que motiva las dudas de constitucionalidad de la Sala, constituyendo todos ellos casos de doble imposición permitida, lo que puede justificarse por el margen de configuración del legislador (STC 18312014, FJ 3), movido tanto por la existencia de distintos poderes tributarios en un Estado descentralizado, como por la dificultad de obtener toda la recaudación fiscal a través de una sola figura tributaria.

El Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado sobre varias de las situaciones reseñadas. Así, la superposición entre el IBI y el impuesto sobre el patrimonio fue estudiada en la STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23, negando el Tribunal que el IBI, al "incurrir en duplicidad con el impuesto estatal sobre el patrimonio -de manera que 'un mismo bien estaría doblemente sometido a un impuesto'-, result[e] contrario a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad recogidos en el art. 31.1 CE".

Razona el Tribunal que "la doble imposición entre el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y el IAE no vulnera *per se* ningún precepto constitucional. Para alcanzar esta conclusión no es preciso abordar en qué grado aquel presenta una finalidad extrafiscal y si esta predomina o no sobre su función recaudatoria, lo que solo cobraría sentido desde la premisa de una prohibición de doble imposición que, según se ha indicado, solo existe como regla de coordinación entre los tributos propios de las Comunidades Autónomas y los estatales y locales y no de estos últimos entre sí, como sucede en el presente caso. Prueba de lo cual, según reflejan los pronunciamientos recién extractados, es que al abordar casos de concurrencia entre impuestos estatales y locales este Tribunal no ha tenido en cuenta el factor de la extrafiscalidad, sino que ha admitido el solapamiento aun tratándose de tributos con una finalidad principalmente fiscal".

Sobre el supuesto alcance confiscatorio, señala que fuera del caso de los tributos autonómicos, "la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE", añadiendo que "el principio de no confiscatoriedad se erige como un límite que "obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades" (por todas, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9). Al respecto, no solo debe tenerse en cuenta "la dificultad técnica que supone determinar, en abstracto, si del régimen legal de un tributo pueden derivarse efectos confiscatorios, sobre todo cuando la interpretación que haya de darse a este principio de no confiscación en materia fiscal dista de ser una cuestión doctrinalmente pacífica" [ STC 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B)], sino que en los casos en que el Tribunal ha debido analizar esta tacha siempre ha exigido a quien la denuncia la aportación de los correspondientes datos o argumentos que la sustenten. En el presente caso ni en el Auto por el que se promueve la cuestión ni, lo que es mas revelador, en el recurso de "Iberdrola Generación S.A.U." que da lugar a la misma se aporta dato o argumento alguno dirigido a fundamentar que el **IVPEE** tenga alcance confiscatorio, lo que nos conduce a descartar esta imputación".



Finalmente concluye que "no se encuentran razones para sostener que la regulación del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica vulnere el art. 31.1 CE, pudiendo reiterarse la afirmación de la STC 183/2014, que analizó esta figura desde la óptica de los arts. 14 y 9.3 CE, de que la creación y diseño de este tributo "responde a una opción del legislador" que "cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo" (FJ 3), siempre que respete los principios constitucionales, sin que ninguno de los invocados pueda considerarse quebrantado".

Del pronunciamiento reproducido se desprende, como puede comprobarse, el ajuste del impuesto examinado al principio de capacidad económica proclamado en el art. 31.1 CE.

En definitiva, dada la doctrina establecida en el referido auto, resulta innecesario volver a plantear nueva cuestión ante el Tribunal Constitucional sobre el mismo objeto, aunque sustentada en otros enfoques distintos de los que fundamentaron las cuestiones ya planteadas, pues la adecuación del **IVPEE**, que la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, establece y regula, ya ha sido examinada por el Tribunal Constitucional al analizar la segunda cuestión de inconstitucionalidad que en su día planteamos y que fue nuevamente inadmitida.

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.

#### **QUINTO. Motivos de impugnación quinto a octavo. Compatibilidad del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el ordenamiento europeo.**

**1.** El último grupo de motivos de impugnación versa sobre la compatibilidad del **IVPEE** con el ordenamiento europeo.

Sostiene la recurrente que el **IVPEE** no es conforme con el Derecho de la Unión, en concreto con las Directivas 2008/118, 2009/28 y 2009/72. A tal fin, plantea:

"Infracción del artículo 1.2 de 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 92/2012/CEE en relación con 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 y que tiene por objeto la armonización en el ámbito europeo del régimen impositivo que recae sobre los mismos.





Infracción del artículo 191 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y de los Reglamentos 714/2009/CE y UE 838/2010, así como del artículo 32 de la Directiva 2009/72/CE en relación con el artículo 14 del Reglamento 714/2009/CE y la parte B) del Anexo del Reglamento UE 838/2010.

Infracción del artículo 6 de la Directiva 2009/72/CE y del artículo 12 del Reglamento 714/2009 del Parlamento y del Consejo, de 13 de julio de 2009, que protegen la creación de mercados regionales de electricidad como paso previo a la creación del mercado eléctrico, como a la de los artículos 5, 14, 15 y 17 o 19 de la Directiva 2003/96/CE.

Infracción de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)"

2. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Décima, en su reciente sentencia de 3 de marzo de 2021, recaída en el asunto C-220/19, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, mediante auto de 22 de febrero de 2019, en el procedimiento entre Promociones Oliva Park, S. L., y el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, ha despejado las dudas expuestas por la Sala de Valencia de este orden jurisdiccional, en relación con la compatibilidad del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica -**IVPEE**- con el ordenamiento europeo, entre otras, su designio o finalidad medioambiental.

La petición de decisión prejudicial tenía por objeto la interpretación del artículo 1, apartado 2, de 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 (DO 2009, L 9, p. 12), de los artículos 1, 2, letra k), y 3, apartados 1 y 2, así como apartado 3, letra a), de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE (DO 2009, L 140, p. 16), y de los artículos 32 a 34 de la Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE (DO 2009, L 211, p. 55).

Las cuestiones prejudiciales planteadas fueron las siguientes:

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

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

3) Si debe interpretarse que el principio de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables se opone al **IVPEE**, en la medida [en] que concede el mismo tratamiento fiscal a la energía procedente de fuentes no renovables que a la que procede de fuentes renovables, con discriminación de estas y con vulneración del sistema de apoyo previsto en el artículo 2.k) y concordantes de la Directiva [2009/28].

4) Por último, si el citado principio de libre competencia y los [ artículos 32 a 34] [...] de la Directiva [2009/72] se oponen al **IVPEE**, por considerar que permite una discriminación positiva a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, con distorsión del mercado interior de la energía eléctrica y del acceso a la red."

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea responde a las cuestiones prejudiciales planteadas en los siguientes términos, que se reproducen literal, pero extractadamente:

"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. [...].

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. [...].

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".

3. De la respuesta dada por el Tribunal de Justicia resulta que:

(i) El Tribunal de Justicia declara que la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, 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.

(ii) El Tribunal de Justicia considera (apartados 49 a 59) que el **IVPEE** no constituye un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad. Señala que el hecho imponible del **IVPEE** es la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, es decir, la producción neta de energía, y que el impuesto no se percibe directamente de los consumidores de electricidad, sino de los operadores económicos que la producen y la incorporan al sistema.

(iii) Además, estima (apartado 54) que la carga fiscal del **IVPEE** no se repercute en los consumidores, en primer lugar, porque no hay un mecanismo formal de repercusión del impuesto. 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 basta por sí solo para concluir que ese impuesto se repercute íntegramente sobre estos. De otro modo, todo impuesto soportado por los productores de electricidad que tuviese una incidencia, aun mínima, en el precio final de la electricidad pagado por los consumidores debería considerarse un impuesto indirecto en el sentido de la Directiva 2008/118, aunque no hubiese un vínculo directo e indisoluble entre dicho impuesto y el consumo de electricidad. En segundo lugar, el **IVPEE** se calcula exclusivamente en función 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 hay un vínculo directo e indisoluble entre este impuesto y el consumo de electricidad.

(iv) En lo que respecta a la posibilidad prevista en la Directiva 2009/28 de que los Estados miembros establezcan sistemas de apoyo para promover la utilización de la energía procedente de fuentes renovables, en su caso en forma de exenciones o desgravaciones fiscales, el Tribunal de Justicia señala (apartados 68 y 69) que no implica en absoluto que estos no puedan gravar a las empresas que desarrollan esas fuentes de energía. En efecto, los Estados miembros disponen de un margen de apreciación respecto a las medidas que consideren adecuadas para alcanzar los objetivos globales nacionales obligatorios fijados en la citada Directiva.

(v) Asimismo, el Tribunal de Justicia declara (apartado 70) que la Directiva 2009/28/CE, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables no se opone 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 produzca a partir de fuentes renovables, y cuyo objetivo no es proteger el medio ambiente, sino aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios.

(vi) Afirma también el Tribunal de Justicia (apartado 79) que el artículo 107 del TFUE, y la Directiva 2009/72/CE, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, 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.

(vii) Por lo que se refiere, en primer lugar, al artículo 107, apartado 1, del TFUE, apartado 1, el Tribunal de Justicia recuerda que los impuestos no entran en el ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE 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. En este caso, no resulta que los ingresos procedentes de la



percepción del **IVPEE** constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda estatal, por lo que no puede considerarse que este impuesto esté comprendido en las normas del TFUE relativas a las ayudas estatales.

(viii) En segundo lugar, el Tribunal de Justicia señala (apartado 78) que, dado 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 que contiene 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.

4. En definitiva, el Tribunal de Justicia declara que el Derecho de la Unión 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.

La doctrina establecida en la sentencia de 3 de marzo de 2021 mencionada, despeja las dudas suscitadas y confirma la adecuación del impuesto que la Ley 15/2012 establece y que ha sido examinada, con extensión y plenitud, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Procede, por todo lo expuesto, la desestimación del recurso de casación.

#### **SEXTO. Costas.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción y pese a la desestimación del recurso, no se aprecian circunstancias que justifiquen la condena en costas, dada la complejidad jurídica planteada en el recurso, que se manifiesta, entre otras actuaciones, en el planteamiento de dos cuestiones de inconstitucionalidad y un pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**Primero.** Desestimar el recurso de casación núm. 2554/2014, interpuesto por el procurador don José Luis Martín Jaureguibeitia, en representación de la mercantil **IBERDROLA GENERACIÓN S.A.U.**, contra la sentencia dictada el 2 de junio de 2014 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 297/2013.

**Segundo.** No haber lugar a la imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

#### **Voto particular**

que formula el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernandez, en el recurso de casación núm. 2554/2014.

Con respeto a lo resuelto por la mayoría del Tribunal, discrepo de la Sentencia por los mismos motivos que expuse en el voto particular recaído en el recurso de casación 3240/2014, esto es, que estamos ante una Orden Ministerial que posee el carácter de reglamento ejecutivo y que debió de ser informado por el Consejo de Estado, por lo que debió acogerse el recurso de casación y estimarse el recurso contencioso administrativo anulando la citada Orden Ministerial.