

Criterio 2 de 2 de la resolución: **00/02061/2019/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **20/01/2022**

Asunto:

Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica e Impuesto sobre Hidrocarburos. Inexistencia de doble tributación del gas natural en el proceso productivo de las instalaciones de cogeneración por la tributación por ambos impuestos.

Criterio:

En el caso del IVPEE el impuesto es soportado por los productores de electricidad, mientras que en el Impuesto sobre Hidrocarburos el impuesto es soportado por los consumidores finales en función del producto consumido por lo que no cabe la presunta doble imposición.

Sentencia Promociones Oliva Park, dictada por el TJUE en fecha 3 de marzo de 2021, en el asunto C-220/19.

Reitera criterio de RG 00/01501/2019 (15-07-2021).

Referencias normativas:

Constitución Española

31.1

Ley 38/1992 Impuestos Especiales IIEE

Título I. Capítulo VII. Artículos 46 a 55

Ley 15/2012 Medidas fiscales para la sostenibilidad energética

Título I. Artículos 1 a 11

Conceptos:

Doble imposición

Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica IVPEE

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 20 de enero de 2022

PROCEDIMIENTO: 00-02061-2019; 00-01054-2020; 00-01492-2020

CONCEPTO: RESTO IIEE (HIDROCARBUROS, TABACO Y ELECTRICIDAD)

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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

Se ha visto la presente reclamación contra los acuerdos dictados por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Madrid de fechas 4 de marzo de 2019, 15 de enero y 6 de febrero de 2020, que deniegan las solicitudes de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos en relación con el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, ejercicios 2013 a 2016.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-02061-2019	27/03/2019	17/04/2019
00-01054-2020	06/02/2020	18/02/2020
00-01492-2020	24/02/2020	04/03/2020

SEGUNDO.- Consta en el expediente que la interesada presentó el 18 de mayo de 2017, 7 de mayo de 2018 y 29 de abril y 24 de mayo de 2019, cuatro solicitudes de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos en relación con el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (en adelante, IVPEE), correspondientes a los cuatro pagos fraccionados y autoliquidación final de los ejercicios 2013 a 2016, ante la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Madrid de la AEAT.

Consideraba la interesada que tenía derecho a la devolución de los ingresos indebidos a su favor, de conformidad con los procedimientos establecidos en los artículos 120.3 y 221 de la Ley General Tributaria, y 126 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, así como por los artículos 14 y siguientes del Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado mediante el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante Reglamento de revisión).

TERCERO.- A la vista de las citadas peticiones de rectificación de las autoliquidaciones, la Administración dictó las correspondientes resoluciones acumuladas desestimando las solicitudes de devolución de ingresos indebidos, por considerar, en síntesis, que no existía vulneración de los principios constitucionales de generalidad, capacidad económica y no confiscatoriedad contemplados en el artículo 31 de la Constitución Española y que el impuesto se adecuaba a la normativa comunitaria.

CUARTO.- Disconforme con los acuerdos anteriores, la interesada presentó el 27 de marzo de 2019 y los días 6 y 24 de febrero de 2020 ante este Tribunal Económico- Administrativo Central las presentes reclamaciones económico-administrativas, que fueron registradas con números R.G.: 00/2061/2019, 00/1054/2020 y 00/1492/2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la adecuación a Derecho de las resoluciones mencionadas en el encabezamiento.

CUARTO.- En los escritos de alegaciones correspondientes a la reclamaciones 00/1054/2020 y 00/1492/2020 y que fueron presentados por la entidad el 21 y 28 de julio de 2021, con ocasión del trámite de puesta de manifiesto de los respectivos expedientes, la actora realiza una exposición de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de 3 de marzo de 2021 para mostrar su disconformidad con la misma. Dicha sentencia ha sido dictada por el TJUE en respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia.

De acuerdo con el artículo 91 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia (en adelante, RPTJ) las sentencias prejudiciales son obligatorias. Ello ha sido plasmado por el TJUE en su Auto de 5 de marzo de 1986 (asunto 69/85):

"De ello se sigue que una sentencia por la que el Tribunal se pronuncia con carácter prejudicial sobre la interpretación o la validez de un acto adoptado por una institución de la Comunidad resuelve, con autoridad de cosa juzgada, una o varias cuestiones de Derecho comunitario y vincula al juez nacional para la resolución del litigio principal".

Tanto el juez nacional que plantea la cuestión prejudicial como cualquier otra jurisdicción nacional que conozca de un caso análogo se ven vinculados por la sentencia prejudicial del TJUE, debiendo aplicar la norma comunitaria tal y como haya sido interpretada, sin alterarla, o bien dejarla inaplicada aunque fuera relevante para el caso si el Tribunal de Justicia la declaró inválida.

Así, el TJUE ha declarado, en su sentencia de 30 de septiembre de 2003 (asunto C-224/01) que la infracción de su jurisprudencia se asimila al incumplimiento de una obligación de Derecho de la Unión:

"En todo caso, una violación del Derecho comunitario está suficientemente caracterizada cuando la resolución de que se trate se haya dictado con un desconocimiento manifiesto de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia".

La sentencia prejudicial es firme desde el mismo día de su pronunciamiento, por lo que dispone automáticamente de la autoridad de cosa juzgada formal, extendiéndose su efecto vinculante tanto a la parte dispositiva como a la motivación que conduce a ella.

Frente a dicha sentencia prejudicial únicamente cabe solicitar, en el plazo de dos semanas desde su lectura, la rectificación de errores de transcripción o de cálculo y de las inexactitudes que sean evidentes en las sentencias y autos (artículo 103 RPTJ). Ahora bien, la fuerza obligatoria general de las sentencias prejudiciales no impide a una jurisdicción de un país de la UE, sea el que suscitó la cuestión prejudicial o cualquier otro, formular una nueva petición prejudicial sobre el mismo tema, así lo recoge el apartado segundo del artículo 104 del RPTJ:

"Corresponderá a los órganos jurisdiccionales nacionales apreciar si la decisión prejudicial les ofrece información suficiente o si les parece necesario someter al Tribunal una nueva petición de decisión prejudicial."

En este sentido se ha pronunciado el TJUE en su reciente sentencia de 6 de octubre de 2021 (asunto C-561/19):

"No obstante, es preciso recordar que, aun cuando haya una jurisprudencia del Tribunal de Justicia que resuelva la cuestión de Derecho discutida, los órganos jurisdiccionales nacionales tienen la más amplia facultad para someter esa cuestión al Tribunal de Justicia si lo consideran oportuno, sin que el hecho de que las disposiciones cuya interpretación se solicita hayan sido ya interpretadas por el Tribunal de Justicia se oponga a que este se pronuncie de nuevo (sentencias de 17 de julio de 2014, Torresi, C-58/13 y C-59/13, EU:C:2014:2088, apartado 32 y jurisprudencia citada, y de 3 de marzo de 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, apartado 46).

De igual forma, la autoridad de que está revestida una sentencia dictada con carácter prejudicial no obsta a que el juez nacional destinatario de esta sentencia pueda estimar necesario volver a plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia antes de resolver el litigio principal (sentencia de 6 de marzo de 2003, Kaba, C-466/00, EU:C:2003:127, apartado 39 y jurisprudencia citada). Un órgano jurisdiccional que decida en última instancia deberá realizar tal remisión cuando se le susciten dificultades de comprensión en cuanto al alcance de la sentencia del Tribunal de Justicia."

En virtud de lo expuesto, y sin perjuicio de la posibilidad de plantear una nueva cuestión prejudicial, las sentencias prejudiciales del TJUE son vinculantes y como consecuencia de ello la disposición interpretada ha de ser aplicada por todos los operadores jurídicos con el sentido conferido por el juez europeo.

Por tanto, este Tribunal Económico Administrativo Central no puede separarse de la interpretación ofrecida por el TJUE en su sentencia de 3 de marzo de 2021 acerca de la adecuación del IVPEE a la normativa europea.

QUINTO.- Una vez matizado lo anterior y entrando al fondo de las cuestiones alegadas por la reclamante, comienza esta por señalar la vulneración de los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad previstos en nuestro texto constitucional. Asimismo, considera que el IVPEE vulnera el principio de reserva de ley tributaria debido a la indeterminación de los elementos configuradores del impuesto que, según señala, se han ido definiendo en virtud de la doctrina administrativa.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

5.2. Procede recordar, tal y como se ha recogido en esta resolución, que la creación y diseño de este impuesto responde, como ha declarado el Tribunal Constitucional, a una "opción del legislador" que cuenta con "un amplio margen para el establecimiento y configuración del 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 381/2014, de 11 de marzo, FJ 6, con cita de la STC 1981/2012, 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 71/2010, de 27 de abril, FJ 5 EDJ 2010/61766), esto es, con fines de ordenación o extrafiscales [STC 531/2014, 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 3321/2005, de 15 de diciembre, FJ 17 y las resoluciones allí citadas)". [STC 2371/2012, 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 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."

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

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

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

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, el IVPEE se configura como un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de esta Ley.

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

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

En concreto, en relación con el IVPEE, señala:

"Este impuesto gravará la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. El impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

50. En el presente asunto, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que el hecho imponible del IVPEE es la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, a saber, la producción y la incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.

la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, a saber, la producción neta de energía, definiéndose esta, en el sentido de la Ley 15/2012, como la energía de la que se excluyen los consumos auxiliares en la generación de la electricidad y las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

