



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 3 de marzo de 2021 \*

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2008/118/CE — Régimen general de los impuestos especiales — Artículo 1, apartado 2 — Otros gravámenes indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales — Directiva 2009/28/CE — Fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables — Artículos 1 y 3, apartados 1 y 2, así como apartado 3, letra a), este último punto en relación con el artículo 2, letra k) — Directiva 2009/72/CE — Normas comunes para el mercado interior de la electricidad — Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica — Naturaleza y estructura del impuesto — Impuesto que grava de la misma manera la electricidad procedente de fuentes renovables y la procedente de fuentes no renovables»

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, recibido en el Tribunal de Justicia el 11 de marzo de 2019, en el procedimiento entre

**Promociones Oliva Park, S. L.,**

y

**Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y los Sres. C. Lycourgos e I. Jarukaitis (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Promociones Oliva Park, S. L., por la Sra. J. Terrón Díaz y el Sr. S. J. Llopis Nadal, abogados;
- en nombre del Gobierno español, inicialmente por el Sr. A. Rubio González y posteriormente por la Sra. S. Centeno Huerta, en calidad de agentes;

\* Lengua de procedimiento: español.

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y O. Beynet y por el Sr. P. Arenas, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene 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).
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Promociones Oliva Park, S. L. (en lo sucesivo, «Oliva Park»), y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (en lo sucesivo, «TEAR») en relación con la desestimación de una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (en lo sucesivo, «IVPEE») de los ejercicios 2013 a 2016.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

##### *Directiva 2008/118*

- 3 El artículo 1 de la Directiva 2008/118 dispone lo siguiente:

«1. La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”):

- a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE [del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51)];

[...]

2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas [de la Unión] aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

[...]»

*Directiva 2009/28*

- 4 A tenor del artículo 1 de la Directiva 2009/28, titulado «Objeto y ámbito de aplicación»:
- «La presente Directiva establece un marco común para el fomento de la energía procedente de fuentes renovables. Fija objetivos nacionales obligatorios en relación con la cuota de energía procedente de fuentes renovables en el consumo final bruto de energía y con la cuota de energía procedente de fuentes renovables en el transporte. [...]»
- 5 El artículo 2, párrafo segundo, letra k), de esta Directiva, titulado «Definiciones», define el concepto de «sistema de apoyo» como «cualquier instrumento, sistema o mecanismo aplicado por un Estado miembro o un grupo de Estados miembros, que promueve el uso de energía procedente de fuentes renovables gracias a la reducción del coste de esta energía, aumentando su precio de venta o el volumen de energía renovable adquirida, mediante una obligación de utilizar energías renovables o mediante otras medidas. Ello incluye, sin limitarse a estos, las ayudas a la inversión, las exenciones o desgravaciones fiscales, las devoluciones de impuestos, los sistemas de apoyo a la obligación de utilizar energías renovables incluidos los que emplean los “certificados verdes”, y los sistemas de apoyo directo a los precios, incluidas las tarifas reguladas y las primas».
- 6 El artículo 3 de esta Directiva, titulado «Objetivos globales nacionales obligatorios y medidas para el uso de energía procedente de fuentes renovables», establece lo siguiente:
- «1. Cada Estado miembro velará por que la cuota de energía procedente de fuentes renovables, calculada de conformidad con los artículos 5 a 11, en su consumo final bruto de energía en 2020 sea equivalente como mínimo a su objetivo global nacional en cuanto a la cuota de energía procedente de fuentes renovables de ese año, tal como figura en la tercera columna del cuadro del anexo I, parte A. [...]
2. Los Estados miembros introducirán medidas diseñadas efectivamente para garantizar que la cuota de energía procedente de fuentes renovables sea igual o superior a la que figura en la trayectoria indicativa establecida en el anexo I, parte B.
3. A fin de alcanzar los objetivos establecidos en los apartados 1 y 2 del presente artículo, los Estados miembros podrán aplicar, entre otras, las siguientes medidas:
- a) sistemas de apoyo;
- [...]».

*Directiva 2009/72*

- 7 El artículo 1 de la Directiva 2009/72, titulado «Contenido y ámbito de aplicación», preceptúa lo siguiente:
- «La presente Directiva establece normas comunes en materia de generación, transporte, distribución y suministro de electricidad, así como normas relativas a la protección de los consumidores, con vistas a mejorar e integrar unos mercados competitivos de la electricidad en la [Unión Europea]. Define las normas relativas a la organización y funcionamiento del sector de la electricidad, el acceso abierto al mercado, los criterios y procedimientos aplicables a las licitaciones y la concesión de las autorizaciones, así como la explotación de las redes. [...]»

- 8 Los artículos 32 a 34 de la Directiva 2009/72, que figuran en el capítulo VIII de esta, titulado «Organización del acceso a la red», regulan las modalidades de tal acceso.
- 9 El artículo 32 de esta Directiva, titulado «Acceso de terceros», estipula en su apartado 1 que los Estados miembros garantizarán la aplicación de un sistema de acceso de terceros a las redes de transporte y distribución de electricidad, que debe aplicarse de forma objetiva y no discriminatoria entre usuarios de la red.
- 10 El artículo 33 de esta Directiva, titulado «Apertura del mercado y reciprocidad», tiene por objeto la apertura del mercado de la electricidad y la reciprocidad, y el artículo 34 de la misma Directiva, titulado «Líneas directas», se refiere a las medidas que garantizan el acceso a las líneas directas a todos los productores de electricidad, suministradores de electricidad y clientes cualificados establecidos en el territorio del Estado miembro de que se trate.

### *Derecho español*

- 11 El preámbulo de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE n.º 312, de 28 de diciembre de 2012, p. 88081), expone lo siguiente:

«I. La presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad [...]

[...]

El fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución [...]. 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 [...]. 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.

[...]

A tal fin, mediante esta Ley se regulan tres nuevos impuestos: el [IVPEE] [...]

II. En este sentido y con el fin también de favorecer el equilibrio presupuestario, se establece en el Título I de esta Ley, un impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el sistema eléctrico español.

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.»

- 12 El artículo 1 de esta Ley prescribe lo siguiente:

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

13 El artículo 2 de dicha Ley, relativo al ámbito de aplicación territorial del IVPEE, dispone que este impuesto se aplicará en todo el territorio español.

14 El artículo 4, apartados 1 y 2, de la Ley 15/2012 define el hecho imponible del IVPEE de la siguiente manera:

«1. Constituye el hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico [(BOE n.º 285, de 28 de noviembre de 1997, p. 35097)].

2. La producción en barras de central, a efectos de esta Ley, se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.»

15 De conformidad con el artículo 5 de la Ley 15/2012:

«Son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [(BOE n.º 302, de 18 de diciembre de 2003, p. 44987)] que realicen las actividades señaladas en el artículo 4.»

16 El artículo 6 de la Ley 15/2012 establece lo siguiente:

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

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

17 A tenor del artículo 8 de la Ley 15/2012, el tipo de gravamen del IVPEE será del 7%.

18 El artículo 10 de esta Ley prevé lo siguiente:

«1. Los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar la cuota dentro del mes de noviembre posterior al de devengo del impuesto [...]

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 [...]

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 [...]

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.

[...]»

19 La disposición adicional segunda de esta Ley preceptúa lo siguiente:

«En las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 13 de la Ley [54/1997] un importe equivalente a la suma de los siguientes:

a) La estimación de la recaudación anual derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente Ley.

[...]»

20 En la respuesta a la solicitud de aclaraciones que el Tribunal de Justicia dirigió al tribunal remitente conforme al artículo 101 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, el tribunal remitente indicó, respecto a la retribución de la actividad de producción de electricidad que constituye la base imponible del IVPEE en virtud del artículo 6 de la Ley 15/2012, que tal retribución estaba regulada inicialmente en el artículo 16 de la Ley 54/1997, modificado parcialmente por el Real Decreto-ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (BOE n.º 167, de 13 de julio de 2013, p. 52106), y que esta Ley fue sustituida por la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (BOE n.º 310, de 27 de diciembre de 2013, p. 105198), la cual entró en vigor el 28 de diciembre de 2013.

21 El tribunal remitente precisó en esa respuesta que, según la disposición transitoria primera, apartado 1, de la Ley 24/2013, en tanto no se dictaron las normas de desarrollo de esta necesarias para la aplicación de alguno de sus preceptos, continuaron aplicándose las correspondientes disposiciones de la Ley 54/1997. Así pues, en los años 2013 a 2016, la normativa que regulaba la retribución de la actividad de producción de electricidad en el sentido de la Ley 15/2012 era, en lo referente a todos los puntos que requerían normas de desarrollo y para los cuales no se habían adoptado tales normas antes de que finalizaran esos ejercicios, la dimanante de la Ley 54/1997. A este respecto, de las respuestas dadas por los interesados que intervienen en el presente procedimiento a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia se desprende que los componentes de tal retribución que prevén las Leyes 15/2012 y 54/1997 son sustancialmente los mismos.

22 A tenor del artículo 14, apartados 5 a 7, de la Ley 24/2013:

«5. La retribución de la actividad de producción incorporará los siguientes conceptos:

a) La energía eléctrica negociada a través de los mercados diario e intradiario. La energía eléctrica negociada a través de los mercados diario y subastas intradiarias se retribuirá sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda de energía eléctrica ofertada en los mismos, resultante de los mecanismos que se establezcan.

La energía eléctrica negociada a través de los mercados de contratación bilateral o física o a plazo que se retribuirá sobre la base del precio de las operaciones contratadas en firme en los mencionados mercados. Este concepto retributivo se definirá considerando las pérdidas incurridas en las redes y los costes derivados de las alteraciones del régimen normal de funcionamiento del sistema de ofertas.

b) Los servicios de ajuste, incluyendo los servicios de no frecuencia y servicios de balance del sistema, necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor.

[...]

- c) En su caso, la retribución en concepto de mecanismo de capacidad [...]
- d) En su caso, la retribución adicional a que hace referencia el apartado 6 para la actividad de producción de energía eléctrica desarrollada en los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares.
- e) En su caso, la retribución específica a que hace referencia el apartado 7 para la producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos.

6. El Gobierno podrá determinar un concepto retributivo adicional para cubrir la diferencia entre los costes de inversión y explotación de la actividad de producción de energía eléctrica desarrollada en los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares y los ingresos de dicha actividad de producción [...]

7. Excepcionalmente, el Gobierno podrá establecer un régimen retributivo específico para fomentar la producción a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, cuando exista una obligación de cumplimiento de objetivos energéticos derivados de Directivas u otras normas de Derecho de la Unión Europea o cuando su introducción suponga una reducción del coste energético y de la dependencia energética exterior [...]

[...]».

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 23 Oliva Park presentó en la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Valencia una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IVPEE de los ejercicios 2013 a 2016 y una solicitud de devolución de 12 609,58 euros.
- 24 Al no estimarse estas solicitudes, Oliva Park presentó una reclamación ante el TEAR, que fue desestimada mediante una resolución de 28 de septiembre de 2017.
- 25 Oliva Park interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana contra esta última resolución.
- 26 En apoyo de su recurso, Oliva Park sostiene, en particular, que el IVPEE no es conforme con el Derecho de la Unión, en concreto con las Directivas 2008/118, 2009/28 y 2009/72.
- 27 Por lo que se refiere más específicamente a la supuesta disconformidad del IVPEE con la Directiva 2008/118, Oliva Park alega que este impuesto, que se añade a otros impuestos que gravan el mismo bien o servicio, constituye en realidad un impuesto indirecto que grava la producción de energía eléctrica de fuentes renovables, en detrimento de esta respecto a la producción de energía de fuentes no renovables, sin diferenciar en función de la intensidad y de la contaminación del medio ambiente. Dicha sociedad alega asimismo la carencia de finalidad extrafiscal del IVPEE y la vulneración de la libertad de mercado y de la libertad de empresa.
- 28 Por su parte, el Gobierno español rebate esta argumentación aduciendo que el IVPEE es un tributo directo que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de la energía eléctrica, sin repercusión en el consumidor, con una finalidad específica medioambiental, que no tiene relación con el principio de quien contamina paga, no siendo discriminados los productores de energía renovable en cuanto a la posibilidad de recuperar el coste del IVPEE. Así, sostiene que este impuesto no vulnera el Derecho de la Unión.

- 29 El tribunal remitente subraya que varias razones le llevan a plantear las presentes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia. Arguye que, pese a la regulación del IVPEE como impuesto directo, su naturaleza y elementos esenciales son propios de un impuesto indirecto. Añade que, si bien este impuesto tiene nominalmente una finalidad medioambiental, se trata en esencia de un impuesto sin fin específico, recaudatorio, no extrafiscal. Concluye afirmando que, además de que se discrimina la producción de energía eléctrica de fuentes renovables, el IVPEE distorsiona el mercado interior de energía eléctrica y vulnera la libre competencia.
- 30 El tribunal remitente señala que, si bien la Ley 15/2012 configuró el IVPEE como un impuesto directo que tenía por objeto, como precisa su preámbulo, «la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica», considera que esta designación no se corresponde con su verdadera naturaleza. A su juicio, en primer lugar, este impuesto no tiene en cuenta en modo alguno las características del sujeto pasivo, la fuente de producción de electricidad ni tampoco la intensidad de uso de las redes de transporte y distribución.
- 31 En segundo lugar, a diferencia de los impuestos directos, su base imponible no está constituida por la renta neta, sino por los ingresos brutos de los sujetos pasivos, dado que este impuesto grava todas las retribuciones económicas percibidas por la actividad de producción e incorporación al sistema de energía eléctrica.
- 32 En tercer lugar, mientras que el principio de progresividad exige que el operador económico que más contamine pague más, el tipo de gravamen del IVPEE es del 7 % para todos los sujetos pasivos.
- 33 En cuarto lugar, no se contempla ninguna exención o bonificación en función del uso de fuentes renovables para la producción de electricidad o del impacto de las actividades de los sujetos pasivos en el medio ambiente. Los operadores que producen la electricidad de fuentes no renovables son así favorecidos.
- 34 En quinto lugar, la conclusión según la cual el IVPEE constituye un impuesto indirecto se ve corroborada por el hecho de que la gestión recaudatoria de este impuesto incumbe a la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria, ya que los impuestos especiales son indirectos por definición.
- 35 En sexto lugar, la carga fiscal que representa el IVPEE la soportan los consumidores vía precio final de la electricidad. Además, el régimen retributivo de las instalaciones de producción de electricidad de fuentes renovables ha incluido expresamente este impuesto como coste de explotación que deben soportar los consumidores.
- 36 De lo anterior se infiere, según el tribunal remitente, que el IVPEE presenta características propias de un impuesto al consumo, pues sus elementos esenciales tienen una indudable relación con el consumo. En efecto, en la consideración de dicho tribunal, este impuesto grava la energía eléctrica producida e incorporada al sistema eléctrico para su uso por sujetos económicos distintos del productor, excluyéndose expresamente de su base imponible los consumos auxiliares en la generación de la electricidad y las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.
- 37 El tribunal remitente considera asimismo que el IVPEE es contrario al Derecho de la Unión por carecer de fin específico. Señala que, a pesar de que se indique, en el preámbulo de la Ley 15/2012, que este impuesto tiene por objetivo la armonización del ordenamiento fiscal español con un uso más eficiente y respetuoso del medio ambiente, su recaudación no tiene ninguna finalidad específica o extrafiscal y no se destina a financiar políticas medioambientales concretas, sino únicamente a recaudar. A este respecto, el gravamen del IVPEE tiene por objeto afrontar los muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro y, en particular, retribuir las actividades

de producción, de transporte, de distribución y de comercialización de la energía eléctrica. Por lo demás, el tribunal remitente asevera que el Tribunal Supremo ha declarado que ningún elemento estructural del IVPEE refleja una finalidad medioambiental.

- 38 Además, según el tribunal remitente, el hecho imponible del impuesto en cuestión no guarda ninguna relación con el objetivo medioambiental y no efectúa ninguna diferenciación en función del impacto en el medio ambiente de la tecnología empleada para la producción de la electricidad.
- 39 El tribunal remitente alberga igualmente dudas acerca de la compatibilidad del IVPEE con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2009/28. En efecto, dado que el gravamen no resulta proporcional a los costes, puede tener el efecto de desincentivar la generación de electricidad a partir de fuentes renovables.
- 40 Por otro lado, entiende el citado tribunal que, al no estar la energía importada en España sujeta al IVPEE, este impuesto favorece a los productores de electricidad de los demás Estados miembros, generando así una distorsión de la competencia, prohibida por el artículo 107 TFUE, apartado 1. El establecimiento de tal ventaja anticompetitiva en favor de los productores no nacionales altera asimismo la libre circulación de mercancías, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, que regula la Directiva 2009/72, la cual exige que el acceso de terceros a la red en cuestión se realice de forma objetiva y no discriminatoria.
- 41 En estas circunstancias, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «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.»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

### *Primera cuestión prejudicial*

- 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, EU:C:2017:17, 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, EU:C:2015:354, 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, EU:C:2015:354, apartado 60).
- 50 En el presente asunto, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que el hecho imponible del IVPEE es la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, a saber, la producción neta de energía, definiéndose esta, en el sentido de la Ley 15/2012, como la energía de la que se excluyen los consumos auxiliares en la generación de la electricidad y las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.
- 51 Además, consta que el IVPEE se percibe no directamente de los consumidores de electricidad, sino de los operadores económicos que la producen y la incorporan al sistema (véase, por analogía, la sentencia de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, EU:C:2015:354, 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, EU:C:2015:354, apartado 64).
- 53 Sin embargo, no sucede así en el caso de autos.
- 54 En efecto, en primer lugar, como observa el tribunal remitente, no existe un mecanismo formal de repercusión del impuesto. Pues bien, en tal situación, el hecho de que la aplicación del IVPEE entrañe un incremento del precio de la energía y, por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales no resulta, por sí solo, suficiente para concluir que este impuesto se repercute íntegramente a estos consumidores. En caso contrario, todo impuesto soportado por los productores de electricidad que tuviera una incidencia, aun mínima, en el precio final de la electricidad pagado por los consumidores debería considerarse un impuesto indirecto, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, pese a la falta de vínculo directo e indisoluble entre tal impuesto y el consumo de electricidad.
- 55 En segundo lugar, es preciso señalar, en lo atinente a las modalidades de cálculo del IVPEE, que la base imponible de este impuesto está constituida por el importe total que percibe el sujeto pasivo por la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, al que se aplica un tipo de gravamen uniforme del 7 %.
- 56 Tal como se desprende de los autos obrantes ante el Tribunal de Justicia, el cálculo del referido importe incluye, en virtud del artículo 6 de la Ley 15/2012, la retribución de la actividad de producción de electricidad. Conforme a las disposiciones pertinentes de las Leyes 54/1997 y 24/2013, esta retribución comprende la energía eléctrica negociada en los mercados diario e intradiario, que se retribuye sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda, los servicios de ajuste necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor, la retribución en virtud de los mecanismos de capacidad, así como las retribuciones adicionales de las actividades respectivas de producción de electricidad en los territorios no peninsulares y de producción de electricidad de fuentes renovables.
- 57 Todas las partes interesadas indicaron, en sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, que algunas partes constitutivas de la base imponible del IVPEE, como se enumeran en el apartado anterior, no dependen de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema. Tal como indicó el Gobierno español, este es el caso en particular de los servicios de ajuste, en el marco de los cuales se retribuye la disponibilidad de una determinada capacidad de producción, así como de los mecanismos de capacidad, en el marco de los cuales el importe que constituye la

retribución de los productores de que se trata se fija en una determinada cantidad de euros por megavatio y se basa, respectivamente, en la puesta a disposición de una determinada capacidad de producción y en el tamaño y capacidad de producción de la planta. Según dicho Gobierno, así sucede igualmente con la retribución específica de la producción de electricidad de fuentes renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, así como de la producción de electricidad en los territorios no peninsulares, respecto de los cuales se prevé un pago adicional en relación con los ingresos en el mercado de electricidad percibidos por los productores de que se trate.

- 58 De las consideraciones anteriores se desprende que el IVPEE se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico. Así pues, no cabe constatar un vínculo directo e indisoluble entre este impuesto y el consumo de electricidad.
- 59 Por consiguiente, al no constituir el IVPEE un impuesto indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad a que se refiere la Directiva 2003/96, no puede estar incluido en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 (véase, por analogía, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, 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.

### *Cuestiones prejudiciales segunda y tercera*

- 61 Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pide en lo sustancial que se determine si 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 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.
- 62 A este respecto, ha de señalarse que, según se desprende de su artículo 1, la Directiva 2009/28 tiene por objeto establecer un marco común para el fomento de la energía procedente de fuentes renovables, fijando, en particular, objetivos nacionales obligatorios en relación con la cuota de energía procedente de tales fuentes en el consumo final bruto de energía.
- 63 Así, en virtud del artículo 3, apartado 1, de esta Directiva, los Estados miembros deben velar por que la cuota de energía procedente de fuentes renovables en su consumo final de energía en 2020 sea equivalente como mínimo a su objetivo global nacional, tal como se ha fijado en el anexo I, parte A, de dicha Directiva, el cual deberá ser coherente con el objetivo consistente en alcanzar, en el consumo final bruto de energía de la Unión, una cuota de un 20 % como mínimo de energía procedente de fuentes renovables.
- 64 Además, conforme al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 2009/28, los Estados miembros deberán introducir medidas diseñadas efectivamente para garantizar que su cuota de energía procedente de fuentes renovables sea igual o superior a la que figura en la «trayectoria indicativa» establecida en el anexo I, parte B, de esta Directiva.

- 65 A fin de alcanzar esos objetivos, los Estados miembros podrán, según el artículo 3, apartado 3, letra a), de la Directiva 2009/28, aplicar sistemas de apoyo, en el sentido del artículo 2, párrafo segundo, letra k), de esta Directiva, y conceder, en particular, ayudas a la inversión, exenciones o desgravaciones fiscales, devoluciones de impuestos o incluso establecer la obligación de utilizar la energía procedente de fuentes renovables.
- 66 El tribunal remitente considera que el IVPEE puede tener el efecto de desincentivar la producción de energía eléctrica de fuentes renovables, puesto que grava a todos los productores nacionales y se calcula sin tener en cuenta los costes de producción.
- 67 Ha de señalarse, a este respecto, que ninguna de las disposiciones de la Directiva 2009/28 mencionadas en los apartados 62 a 65 de la presente sentencia prohíbe a los Estados miembros establecer un impuesto, como el IVPEE, que grave la producción de electricidad y su incorporación al sistema, también cuando la electricidad se produce a partir de fuentes de energía renovables (véase, por analogía, la sentencia de 20 de septiembre de 2017, *Elecdey Carcelen y otros*, C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, EU:C:2017:705, apartado 30).
- 68 En efecto, del propio tenor del artículo 3, apartado 3, de la Directiva 2009/28, y en especial del término «podrán», resulta que los Estados miembros no están en absoluto obligados a aplicar sistemas de apoyo para promover la utilización de energía procedente de fuentes renovables ni, con mayor razón, si deciden aplicar tales sistemas, a configurarlos como exenciones o desgravaciones fiscales. Así pues, 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 el artículo 3, apartados 1 y 2, de la antedicha Directiva, en relación con el anexo I de esta (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de septiembre de 2017, *Elecdey Carcelen y otros*, C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, EU:C:2017:705, apartados 31 y 32, y de 11 de julio de 2019, *Agrenergy y Fusignano Due*, C-180/18, C-286/18 y C-287/18, EU:C:2019:605, apartado 27).
- 69 Por consiguiente, la posibilidad prevista en el artículo 3, apartado 3, de 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, no implica en absoluto que estos no puedan gravar a las empresas que desarrollan esas fuentes de energía (sentencia de 20 de septiembre de 2017, *Elecdey Carcelen y otros*, C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, EU:C:2017:705, apartado 33).
- 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.

#### ***Cuarta cuestión prejudicial***

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

- 72 El tribunal remitente indica, a este respecto, que el IVPEE favorece a los productores de electricidad establecidos en los demás Estados miembros porque grava únicamente a los productores nacionales, y deduce de ello que existe una distorsión de la competencia, con infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 73 En la medida en que de la respuesta a la primera cuestión prejudicial se desprende que el IVPEE constituye un impuesto directo que grava la actividad de producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, cabe recordar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer tal competencia respetando el Derecho de la Unión (sentencia de 22 de diciembre de 2010, Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, apartado 14).
- 74 A este respecto, por lo que se refiere, en primer lugar, al artículo 107 TFUE, apartado 1, de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que los impuestos no entran en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas a las ayudas estatales a menos que constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda, de modo que formen parte integrante de dicha ayuda (sentencia de 20 de septiembre de 2018, Carrefour Hypermarchés y otros, C-510/16, EU:C:2018:751, apartado 14 y jurisprudencia citada).
- 75 Pues bien, en el presente asunto, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia no se desprende que los ingresos procedentes de la percepción del IVPEE constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda estatal, en el sentido de la citada jurisprudencia. De ello se colige que no puede considerarse que este impuesto esté incluido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas a las ayudas estatales.
- 76 Por lo que respecta, en segundo lugar, a la Directiva 2009/72, ha de constatarse que en los artículos 32 a 34 de esta se contempla el principio general de no discriminación en el ámbito del mercado interior de la electricidad al regularse el acceso de terceros a la red de forma objetiva y no discriminatoria.
- 77 En el presente asunto, el tribunal remitente indica que la normativa relativa al IVPEE permite una discriminación positiva de los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, con distorsión del mercado interior de la energía eléctrica y del acceso a la red.
- 78 Pues bien, a este respecto, baste con señalar que, por cuanto la Directiva 2009/72 no constituye una medida relativa a la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, el principio de no discriminación contemplado en los artículos 32 a 34 de esta Directiva no se aplica a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad en el territorio de un Estado miembro (véase, por analogía, la sentencia de 7 de noviembre de 2019, UNESA y otros, C-80/18 a C-83/18, EU:C:2019:934, apartado 51).
- 79 A la luz de estas consideraciones, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 107 TFUE, apartado 1, y los artículos 32 a 34 de la Directiva 2009/72 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece un impuesto nacional que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad en el territorio de un Estado miembro, en el supuesto de que este impuesto no sea aplicable a la incorporación, en ese sistema, de la electricidad producida en los demás Estados miembros.

### **Costas**

- 80 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara:

- 1) El 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, 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.
- 2) Los artículos 1 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, 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.
- 3) El artículo 107 TFUE, apartado 1, y 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, 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.

Ilešič

Lycourgos

Jarukaitis

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 3 de marzo de 2021.

El Secretario  
A. Calot Escobar

El Presidente de la Sala Décima  
M. Ilešič