

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo**  
**Contencioso-Administrativo**  
Sección: SEGUNDA  
**AUTO**

**Auto:** RECURSO CASACION

**Fecha Auto:** 14/06/2016

**Recurso Num.:** 2955/2014

**Fallo:** Auto Texto Libre

**Ponente:** Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

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

**Secretaría de Sala:** Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**Escrito por:** DPP

**Nota:**

**Planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad.- Artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 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, por su eventual vulneración del principio de capacidad económica proclamado en el artículo 31.1 de la Constitución.**

**Recurso Num.:** 2955/2014 RECURSO CASACION

**Ponente Excmo. Sr. D.:** Joaquín Huelin Martínez de Velasco

**Secretaría de Sala:** Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN: SEGUNDA**

**AUTO**

**Excmos. Sres.:**

**Presidente:**

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

**Magistrados:**

D. Emilio Frías Ponce  
D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco  
D. José Antonio Montero Fernández  
D. Manuel Martín Timón  
D. Juan Gonzalo Martínez Micó  
D. Rafael Fernández Montalvo

---

En la Villa de Madrid, a catorce de junio de dos mil dieciséis.

**HECHOS**

**PRIMERO.**- Los presupuestos fácticos de la cuestión

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 el procedimiento para su presentación.

2. La Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA) la impugnó ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 7ª) de la Audiencia Nacional, incoándose el recurso 2115/2013. 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.

3. El recurso contencioso-administrativo fue desestimado en sentencia de 30 de junio de 2014. La razón de decidir de este pronunciamiento jurisdiccional se encuentra 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 el segundo, 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.

4. UNESA preparó un recurso de casación y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 14 de octubre de 2014, en el que invocó dos motivos de casación al amparo del

artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio). En el segundo sostiene que la sentencia impugnada es nula por vulnerar el artículo 163 de la Constitución y el 35.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (BOE de 5 de octubre), así como la doctrina del Tribunal Constitucional que los interpreta.

5. La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito presentado el 19 de febrero de 2015, y, en particular, al segundo de los motivos, porque, en realidad, la recurrente no analiza críticamente la sentencia que combate y porque las razones que expone dicho pronunciamiento jurisdiccional son jurídicamente correctas. Termina indicando que, en cualquier caso, las alegaciones de UNESA no pueden prosperar a a vista de la STC 183/2014, de 6 de noviembre.

**SEGUNDO.- El señalamiento para votación y fallo y su suspensión**

1. Se señaló para deliberación y fallo del recurso el día 12 de abril de 2016.

2. Mediante providencia adoptada en el mismo día, el señalamiento se dejó sin efecto para oír «a las partes y al Ministerio Fiscal por términos 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».

3. En la misma providencia se acordó el cambio de ponente, al haber quedado en minoría la propuesta del inicialmente designado.

### **TERCERO.- Las alegaciones de las partes y del Ministerio Fiscal**

1. **UNESA** evacuó el traslado en escrito presentado el 6 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».

1.1. Sostiene que la regulación del mencionado tributo en la Ley 15/2012 resulta contraria a los principios de generalidad, igualdad, no confiscatoriedad y capacidad económica consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución, así como a la doctrina del Tribunal Constitucional respecto de la delimitación del poder tributario en los denominados tributos extrafiscales. En su opinión, del análisis del IVPEE se colige que estamos ante un tributo netamente contributivo que, como tal, se solapa con otras figuras impositivas estatales que ya gravaban la capacidad económica sobre la que recae. Considera que el mencionado tributo carece de una verdadera aptitud medioambiental en su configuración.

1.2. Considera que el IVPEE no cumple las exigencias de la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de tributos extrafiscales:

1.2.1. No recoge ningún supuesto de exención, que permita discriminar el impacto medioambiental de las diferentes fuentes de

producción eléctrica. Recuerda que, con arreglo a la doctrina del Tribunal Constitucional, para potenciar el carácter extrafiscal de los tributos deben articularse beneficios fiscales. La Ley 15/2012 establece un gravamen indiscriminado para todas las fuentes y tecnologías de producción de la electricidad, con independencia del impacto que cada una pueda tener en el medio ambiente, lo que destaca el carácter contributivo del tributo analizado. Por ello entiende que no resulta respetuoso con la sostenibilidad que se pretende defender por el legislador en el preámbulo de la Ley 15/2012. En su opinión, un verdadero tributo medioambiental debe modular el gravamen en función de la intensidad o daño al medio ambiente, pues así lo exige el principio «quien contamina paga».

**1.2.2.** En cuanto a los obligados tributarios, subraya que la Ley 15/2012 no acuña ningún supuesto de sustitución ni de responsabilidad, ni delimita en qué medida dichos obligados tributarios pueden modificar su conducta lesiva para el medioambiente.

**1.2.3.** Tratándose de la base imponible, afirma que no recoge ningún riesgo medioambiental ni atiende a la capacidad contaminante. No toma en consideración las variables de contaminación, sino unidades de producción, que no permiten modular la intensidad de los riesgos medioambientales a los que supuestamente responde el tributo. Sostiene que, aunque pueda resultar difícil de definir, la adecuación del tributo a la finalidad medioambiental exige en todo caso la modulación de la base imponible conforme al daño generado. El proceso industrial utilizado, la técnica y la tecnología empleada, la antigüedad o modernidad de las instalaciones, así como el efectivo mantenimiento de las mismas, son circunstancias, entre otras, que pueden incidir en el riesgo de afecciones medioambientales, por lo que necesariamente deberían recogerse en la determinación de la base imponible en un tributo extrafiscal.

**1.2.4.** El tipo de gravamen es fijo (7%), de alcance general, uniforme y sin modulación alguna. Así, el tributo resulta idéntico para todas las tecnologías de producción, con independencia de su consideración como energías renovables. Esta estructura, en su opinión, resulta contradictoria con un tributo medioambiental.

**1.3.** Razona que, una vez “desnudado” el IVPEE de su supuesta naturaleza extrafiscal, se comprueba su solapamiento con el impuesto sobre actividades económicas («IAE», en adelante) y con el impuesto especial sobre la electricidad («IE», a partir de aquí). En su opinión, el primero constituye un tributo netamente contributivo cuyo gravamen recae sobre una capacidad económica ya gravada y agotada por las otras dos figuras impositivas, dado que lo soportan directamente los productores de energía eléctrica, que en tal condición satisfacen ambos tributos.

**2. La Administración General del Estado**, en escrito presentado el 11 de mayo de 2016, se opuso al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

**2.1.** Considera improcedente dirigirse al Tribunal Constitucional por las siguientes razones:

**2.1.1.** Es perfectamente posible escindir la aplicación de la Orden ministerial cuestionada y la de la Ley 15/2012, dado que esta Ley no asume de forma expresa, específica e inequívoca el contenido de ningún concreto precepto de la Orden, ni aquella disposición reglamentaria es o puede entenderse como mera reproducción textual de la Ley.

**2.1.2.** Resulta contradictorio que la misma Sala y Sección que ha desestimado los recursos de casación 2383/2014 y 2556/2014, confirmando la adecuación a Derecho de las sentencias de la Audiencia Nacional que en

ellos se cuestionaban, con la misma razón de decidir que la ahora recurrida, estime que en el caso presente resulta procedente plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

**2.2.** El cuanto al fondo, sostiene que la regulación que del IVPEE se contiene en la Ley 15/2012 no se opone al artículo 31.1 de la Constitución:

**2.2.1.** Recuerda que se trata de un impuesto directo de naturaleza real, cuyo carácter de directo no se altera por el sistema de determinación de la base imponible ni tampoco por su posible repercusión a los consumidores.

**2.2.2.** Destaca que persigue una finalidad esencialmente medioambiental, pues tiene por objeto gravar a los productores cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la que vierten a las mismas. En su opinión, la finalidad medioambiental puede lograrse no sólo financiando las tecnologías más limpias, sino también instituyendo un tributo para aquellas empresas cuya actividad produce evidentes efectos perniciosos en el medio ambiente.

**2.2.3.** Añade que esa finalidad extrafiscal no significa que no subyazca al IVPEE un objetivo recaudatorio, como se reconoce en el apartado II del preámbulo de la Ley 15/2012.

**2.2.4.** En su criterio, no se puede pretender que se imponga al legislador la introducción de desigualdades entre los diversos operadores eléctricos en una ley material de reforma tributaria. Ni tampoco cuestionar el carácter de impuesto en atención a la existencia de tipos impositivos no progresivos que permitan hacer efectivo el criterio de quien incide más en el medio ambiente debe pagar proporcionalmente más, porque como es sabido



la progresividad exigible lo es del sistema tributario en su conjunto y no de todas y cada una de las figuras tributarias existentes.

**2.2.5.** Termina afirmando que la Ley 15/2012 no atenta contra el principio de capacidad económica, por cuanto el hecho imponible gravado por el IVPEE no es la renta obtenida por el interesado, sino la actividad de producción e incorporación de energía eléctrica al sistema eléctrico. La “riqueza real o potencial” está contemplada en la definición del hecho imponible del IVPEE que somete a gravamen la capacidad económica de los productores de energía eléctrica en función de las retribuciones que perciban de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (BOE de 28 de noviembre), que se deriva de su participación en las distintas modalidades de contratación del mercado de producción de energía eléctrica medida en barras de central. No existe duda de que la obtención de ingresos por la venta de energía eléctrica es una manifestación de riqueza real o potencial, en ningún caso virtual o ficticia. Recuerda, a mayor abundamiento, que existen en nuestro sistema tributario impuesto que, al igual que el IVPEE, gravan la mera realización de una actividad, con independencia de la obtención o no de beneficios, y cuya constitucionalidad ha sido plenamente admitida; *v.gr.*: el IAE.

**3. 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.

**3.1.** Sobre la procedencia de la cuestión expone:

**3.1.1.** En contra del parecer de la Abogacía del Estado, sostiene que el debate acerca de si la impugnación de una Orden ministerial como la impugnada permite cuestionar en el mismo proceso indirectamente la

constitucionalidad de la Ley reguladora del impuesto afectado no incide en realidad sobre el juicio de relevancia, sino más bien sobre la previa noción de aplicabilidad, máxime cuando se emplea el argumento de la desconexión entr ambas disposiciones. Trae a colación la sentencia del Tribunal Constitucional 60/2013, de 13 de marzo.

**3.1.2.** Considera que la sentencia del Tribunal Constitucional 183/2014, de 6 de noviembre, desestimatoria del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Junta de Andalucía contra la Ley 15/2012, no resulta un obstáculo para el planteamiento de la cuestión, pues dicha sentencia analizó el IVPEE desde la perspectiva del artículo 9.3 de la Constitución, no desde la del artículo 31.1, como sucede en este caso.

**3.1.3.** Las sentencias dictadas por esta Sala y Sección en los recursos de casación 2383/2014 y 2556/2014 los desestimaron porque en ellos se aducía como único motivo la incongruencia omisiva de la sentencia respectivamente impugnada por no resolver la solicitud de que se plantearan sendas cuestiones de inconstitucionalidad.

**3.2.** En cuanto al fondo, y en el marco de provisionalidad y aproximación inicial que implica el mero propósito de comprobar la razonabilidad de la duda misma, expone:

**3.2.1.** Es cierto que la jurisprudencia constitucional no exige que la finalidad extrafiscal esté presente en todos los elementos definitorios del impuesto, pero considera que al menos debe concurrir en alguno de ellos, de manera que quepa reconocer la existencia objetiva y real de esa vocación instrumental del tributo. Se grava la producción de energía eléctrica y su puesta en el mercado, y aparentemente eso es todo. Ni siquiera es fácil establecer una vinculación clara entre las inversiones en las redes de transporte y distribución y el impacto medioambiental que se deja intuir, pero

no se concreta. En el contexto del artículo 31 de la Constitución, esa vinculación debería resultar más accesible, sobre todo a la hora de poder valorar el sentido político-fiscal de las medidas adoptadas, en el tratamiento y en su caso la diferenciación o incentivación de las distintas actividades vinculadas a la producción, transporte, distribución y comercialización de energía.

**3.2.2.** A partir de esta constatación general, entiende que la comparación más pormenorizada que propone la parte recurrente entre el IVPEE, de una parte, y el IAE y el IE, de otra, amenaza con comprometer la autonomía y singularidad de su objeto y su fin, en la medida en que la combinación entre hechos y objetos imposables, la identidad de sujetos obligados y la coincidencia de actividades empresariales gravadas arroja, a juicio del Ministerio Fiscal, resultados difícilmente diferenciales, una vez apartada la finalidad extrafiscal.

**CUARTO.**- En diligencia de ordenación de 2 de junio de 2016, se pasaron las actuaciones al magistrado ponente para adoptar la resolución procedente.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**, Magistrado de la Sección

### **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

**PRIMERO.**- **Los presupuestos de procedibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad. En particular, el juicio de relevancia**

1. Uno de los motivos de este recurso de casación (el segundo) 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 su opinión una interpretación errónea del ATC 54/2006, de 15 de febrero. La Administración General del Estado, al evacuar el traslado que se le confirió para que alegara sobre la pertinencia del reenvío al Tribunal Constitucional, insiste en la misma línea, indicando que es perfectamente posible escindir la aplicación de la Orden ministerial cuestionada y la de la Ley 15/2012.

**2.** Con independencia de que tal debate, como señala el Ministerio Fiscal, pertenece al ámbito de la selección y determinación de la norma aplicable, y no al juicio de relevancia, se han de tener en cuenta las siguientes reflexiones:

**2.1.** La relación jurídico-tributaria se integra por un conjunto de obligaciones, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. En cuanto a las obligaciones, unas son materiales y otras formales (artículo 17 de la Ley General Tributaria). Entre las materiales, destaca la obligación tributaria principal, que nace por la realización del hecho imponible y cuyo objeto consiste en pagar la cuota tributaria (artículos 19 y 20 de la misma Ley). También tiene carácter material, si bien accesoria, la obligación de realizar pagos fraccionados o a cuenta (artículo 17.3 y 23). Las obligaciones tributarias formales son aquellas que, si ser pecuniarias, se imponen a los obligados en el seno de las actuaciones y procedimientos tributarios, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones materiales y, en particular, la principal. Entre otras, tienen el carácter de obligaciones formales las de presentar declaraciones y autoliquidaciones [artículo 29, apartados 1 y 2.c)].

**2.2.** Las obligaciones tributarias formales son de naturaleza vicaria e instrumental. No se justifican sin más, por sí mismas; existen para canalizar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones materiales, tanto de la principal como de las accesorias. Si no hay obligación tributaria material que cumplir,

las formales pierden su razón de ser. Siendo así, a juicio de esta Sala no resulta correcto, como hace la de instancia, afirmar que no cabe cuestionar la obligación tributaria principal y, en su caso, la accesoria de realizar pagos fraccionados, disciplinadas en la Ley 15/2012, como fundamento de la impugnación de la Orden ministerial que desarrolla los deberes formales esbozados en dicha Ley al servicio de aquellas obligaciones materiales, con el argumento de que estas últimas no son el objeto de tal disposición reglamentaria. Con ello se desconoce la íntima conexión existente entre ambas clases de obligaciones tributarias, pues si la exigibilidad de las formales está condicionada a la existencia de una previa obligación material, nada impide cuestionar aquéllas con el argumento de que éstas son inválidas por inconstitucionales.

**2.3.** Al no entenderlo así, además de conculcar los preceptos mencionados de la Ley General Tributaria, la sentencia discutida desconoce el alcance de esta jurisdicción y el contenido de las pretensiones que pueden articularse en la misma. Nadie discute (tampoco la Sala de instancia) que el orden jurisdiccional contencioso-administrativo tiene por objeto conocer de las pretensiones que se deduzcan en relación con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley (artículos 106.1 de la Constitución y 1.1 y 25.1 de la Ley 29/1998) y tampoco nadie pone en cuestión que una disposición de esa naturaleza pueda ser discutida, pretendiendo su declaración de nulidad, por incidir en cualquier infracción del ordenamiento jurídico [artículos 31.1, 56.1 y 70.2 de la Ley 29/1998, en relación con el artículo 6.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre)], infracción que puede tener su origen en la norma legal que le da cobertura: si ésta es contraria a la Constitución, la tacha se comunica a la disposición reglamentaria que la desarrolla.

**2.4.** Si la obligación tributaria material regulada en la Ley es contraria al ordenamiento jurídico, tal vicio se traslada a la obligación formal que es su complemento, y negar que el recurso contra esta segunda pueda sustentarse en los defectos de la primera incorpora una restricción a la impugnación de las disposiciones administrativas que no está en la Ley de esta jurisdicción ni en el artículo 106.1 de la Constitución, restricción que limita injustificadamente la efectividad de la tutela judicial, con desconocimiento del artículo 24.1 de la Constitución.

**2.5.** En otras palabras, este Tribunal, para zanjar el litigio, necesita saber si los preceptos de la Ley 15/2012 que disciplinan el IVPEE, de los que la Orden ministerial impugnada es desarrollo y aplicación, son contrarios o no a la Constitución.

**2.6.** A lo anterior no se opone la doctrina contenida en el ATC 54/2006, de 15 de febrero, que la sentencia recurrida reproduce en algunos de sus pasajes y que a nuestro juicio los jueces *a quo* no interpretan con corrección. En dicha resolución, el Tribunal Constitucional afirma, como no podía ser de otra forma, que las disposiciones reglamentarias no pueden ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad, salvo dos excepciones: que la norma reglamentaria reproduzca una disposición legal, de modo que su identificación con ella sea tal que no permita su inaplicación sin dejar de aplicarla, y que el legislador haya elevado a rango legal el contenido de las normas de desarrollo de la ley. Pero lo que no dice, y no podría decir, es que cuando un tribunal ordinario tenga que zanjar un litigio en el que se discute una disposición administrativa que desarrolla una ley de cuya constitucionalidad dude no pueda dirigirse incidentalmente al Tribunal Constitucional para que despeje la duda, debiendo, en tal caso, dejar imprejuizada la cuestión, que es lo que ha hecho la Sala de instancia en este supuesto. Repárese en que el auto citado declaró inadmisibile la cuestión de inconstitucionalidad planteada por un juzgado de paz en relación

con distintos preceptos del Reglamento de la Ley del Registro Civil, no de la cuestión dirigida contra dicha Ley con la finalidad de resolver el recurso contencioso-administrativo instado frente al mencionado Reglamento.

**2.7.** Tampoco constituye un obstáculo las SSTC 255/2004, de 23 de diciembre, y 148/2006, de 9 de mayo, esta segunda también reproducida en parte por la sentencia recurrida, en las que el Tribunal Constitucional resume su doctrina acerca del juicio de relevancia en la cuestiones que se susciten para resolver «procedimientos de impugnación directa de normas reglamentarias que desarrollen las concretas disposiciones legales cuestionadas». En ellas, el máximo intérprete de la Constitución condiciona la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad a que la exteriorización del juicio de relevancia por parte del órgano judicial ponga de relieve la conexión entre los preceptos reglamentarios ante él impugnados y las disposiciones legales que cuestiona. Pues bien, según se desprende de las reflexiones expuestas líneas más arriba, esta conexión se da en este caso, pues si la obligación material disciplinada en la Ley 15/2012 es contraria a la constitución la formal regulada en la Orden ministerial discutida perdería cobertura, siendo nula. Resulta evidente que la decisión de recurso contencioso-administrativo depende de la validez constitucional de la Ley 15/2012. La STC 60/2013, como nos recuerda el Ministerio Fiscal, abunda en esta línea (FJ 1º). También la STC 53/2014, de 10 de abril, que en un caso muy semejante disipa cualquier duda [FJ 1.b)].

**3.** La STC 183/2014, de 6 de noviembre, desestimatoria del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Junta de Andalucía contra la Ley 15/2012, analizó la indiferenciación entre los distintos productores de energía en relación con el IVPEE, pero lo hizo desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica proclamado en el artículo 9.3 de la Constitución y, más en particular, desde el de igualdad del artículo 14 de la Constitución (FJ 3º). Ahora se trata de determinar, en un análisis más

técnico, específico y detallado del tributo, si se ajusta a los requerimientos que a la potestad tributaria del Estado impone el artículo 31.1 de la Constitución.

4. Las sentencias de esta Sala y Sección de 19 de abril de 2016 (casación 2556/2014) y 25 de abril de 2016 (casación 2383/2014) 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, resolvieron 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 del recurso de casación en el que se plantea esta cuestión de inconstitucionalidad. Pero 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 porque hubo una respuesta judicial consiste 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. La parte actora recibió, por tanto, en ambos casos una contestación, que esta Sala ni compartía, ni comparte, por lo que no medió incongruencia omisiva y, no mediando, nada más podía decir en aquellos recursos. A diferencia de lo que ocurre aquí y ahora, en ninguno de dichos dos supuestos resultaba menester para resolver el recurso de casación saber si la Ley 15/2012 es o no constitucional.

#### **SEGUNDO.- El marco normativo: la Ley 15/2012 y el IPVEE**



1. La Ley 15/2012 «tiene por objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente 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. La presente reforma contribuye además a la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario [...]. A tal fin, mediante esta Ley se regulan tres nuevos impuestos; el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica [...]» (preámbulo, apartado I).

2. «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» (preámbulo, apartado II).

**3.** El artículo 1 de la Ley describe la naturaleza del 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».

**4.** El artículo 4 define el hecho imponible como «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» (apartado 1). La producción en barras de central se corresponde con «la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en la pérdida hasta el punto de conexión a la red» (apartado 2).

**5.** Los contribuyentes del IVPEE son, con arreglo al artículo 5, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición), que realicen las actividades señaladas en el artículo 4.

**6.** La base imponible se calcula 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 periodo 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 periodo 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» (artículo 6.1). La base imponible así definida se determina para «cada instalación en la que se realicen las actividades señaladas en el artículo 4» (artículo 6.2).

7. El periodo impositivo coincide con el año natural y el impuesto se devenga el último día del periodo (artículo 7), siendo el tipo de gravamen del 7 por ciento (artículo 8). La cuota íntegra es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen (artículo 9).

### **TERCERO.- La doctrina (resumida) del Tribunal Constitucional sobre los tributos de naturaleza extrafiscal**

1. Cualesquiera que sean los fines que guíen al legislador en la configuración de los tributos (fiscales, extrafiscales o ambos), en todo caso deben respetarse los principios establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución, entre ellos el de capacidad económica (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 8º; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3º).

2. Tienen finalidad extrafiscal aquellos tributos que persiguen, 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, sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque resulte secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos” (artículo 31.1 de la Constitución). En cualquier caso, deben recaer sobre alguna fuente de capacidad económica, pues esta idea es

inherente al concepto constitucional de tributo (SSTC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6º; y 74/2016, de 14 de abril, FJ 2º).

3. Así pues, lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal enderezado a la tutela medioambiental es que el primero tiene como objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, y exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica “como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de ‘quien contamina paga’)” (STC 289/2000, de 30 de noviembre. FJ 5º).

4. De esta manera, lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura, del hecho imponible y también de los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible y el resto de elementos de cuantificación (SSTC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3º; y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3º).

#### **CUARTO.- Las dudas de constitucionalidad**

1. Con carácter preliminar hemos de acotar el ámbito de nuestras dudas. En primer lugar, debe quedar claro 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 que UNESA trae a colación en su escrito de alegaciones,

pese a no haberlo suscitado antes en el debate, tanto en la instancia como en casación. 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.

2. En segundo término, se ha de precisar que la cuestión de inconstitucionalidad tiene que ver con una Ley en la que el Estado ejercita su potestad originaria para establecer tributos (artículo 133.1 de la Constitución), haciendo valer su competencia exclusiva en materia de Hacienda general (artículo 149.1.14ª de la propia Constitución), sin que se discuta sobre su colisión con hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, de modo que quedan al margen del debate la interpretación del artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1990, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 1 de octubre), al que se remite la disposición adicional primera de la Ley 15/2012, y la doctrina del Tribunal Constitucional interpretativa del mismo.

3. Dicho lo cual, se debe subrayar que, como inequívocamente revela la lectura de los apartados I y II del preámbulo de la Ley 15/2012, el legislador proclama la doble finalidad medioambiental y recaudatoria del IVPEE.

4. La finalidad fiscal, obtener ingresos con los que financiar las cargas públicas se refleja de forma nítida en el articulado de la Ley, al definir su naturaleza (artículo 1), el hecho imponible (artículo 4) y, principalmente, la base imponible (artículo 6), constituida por el importe total que perciban los contribuyentes por la producción e incorporación al sistema eléctrico de

energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el periodo impositivo.

**5.** No ocurre lo mismo con la finalidad extrafiscal, de protección del medio ambiente, solemnemente proclamada en el preámbulo del texto legal. **(i)** «[U]no de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica» (apartado 1 del preámbulo). **(ii)** «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). Cuando se analiza la estructura del tributo se comprueba que, como denuncia UNESA, ninguno de sus elementos configuradores se pone al servicio de tal objetivo:

**5.1.** Desde la perspectiva medioambiental, se ha de convenir en la irrelevancia de la fuente de producción de la energía eléctrica, pues el daño al medio ambiente que se trata de compensar no es el originado específicamente por la instalación de producción de electricidad sino el causado por las redes de transporte y de distribución que precisa la energía eléctrica producida. Bajo este prisma carecen de relevancia las consideraciones que realiza UNESA distinguiendo entre las diferentes tecnologías de producción (renovables y no renovables).

**5.2.** Pero siendo tal el diseño, resulta llamativo que el legislador no haya contemplado ningún supuesto de exención total o parcial ni bonificaciones o cualquier otra clase de beneficio fiscal para aquellos productores cuyo uso de las redes de transporte y distribución resulte mínima o muy reducida. La protección del medio ambiente hubiera aconsejado exenciones o beneficios fiscales para aquellos productores que, por el volumen de la energía incorporada o la extensión o intensidad del

transporte y la distribución, su contribución al impacto medioambiental no resultase significativa.

**5.3.** También se antoja llamativo que la base imponible no contenga ninguna variable con incidencia medioambiental: viene constituida, sin más, por el valor económico (o cantidad que le corresponde percibir al contribuyente: los que producen e incorporan la energía eléctrica al sistema eléctrico) de esa producción e incorporación. Del mismo modo, no deja de llamar la atención que el tipo de gravamen sea único (7 por ciento).

**5.4.** Como ninguno de los elementos estructurales del IVPEE refleja la finalidad medioambiental proclamada para el mismo, porque, tratando de hacer frente a los daños causados al medio ambiente por las redes de transporte y distribución, grava de igual modo (de manera proporcional y sin ningún tipo de progresividad) a quienes utilizan esas redes intensivamente como a quienes las usan escasamente, pasa a primer plano, para presentarse como el único y auténtico objetivo del tributo, la otra finalidad confesada en el apartado II del preámbulo de la Ley 15/2012: hacer frente a los «muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro». En la Memoria de la Administración Tributaria, correspondiente al año 2013, publicada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, se lee que en dicho periodo se presentaron 79.713 autoliquidaciones del IVPEE, que la cuota liquidada total declarada ascendió a 1.251,9 millones de euros y que se ingresaron en total 1.260,8 millones de euros (página 266).

**5.5.** No le falta razón al Ministerio Fiscal cuando afirma que se grava la producción de la energía eléctrica y su puesta en el mercado, y que aparentemente eso es todo, porque no resulta fácil establecer una vinculación entre las inversiones en las redes de transporte y distribución y el impacto medioambiental que justifica el tributo. La necesidad de tales

inversiones se relaciona con los costes estructurales del sistema eléctrico, que se financia a través de un complejo e históricamente controvertido juego de avales, peajes, cánones, etc. Pareciera que de lo que se trata es de allegar caudales para reducir el conocido como “déficit de tarifa”.

**5.6.** Por lo tanto, esta Sala alberga serias dudas sobre la finalidad medioambiental del IVPEE.

**6.** Ahora bien, 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 exclusivamente fiscal, no lo convierte sin más en inconstitucional, por más que sea técnicamente defectuoso, puesto que no lo será si respeta los principios a los que el artículo 31.1 de la Constitución somete el ejercicio del poder tributario; en particular, por lo que ahora interesa, el de capacidad económica.

**7.** Siendo así, resulta pertinente el análisis y la comparación que UNESA propone entre el IVPEE y el IAE:

**7.1** Ya se ha visto que el primero de ellos, de carácter directo, naturaleza real y devengo periódico (anual), grava a las personas físicas y jurídicas, así como a las entidades a las que alude el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que produzcan e incorporen energía eléctrica al sistema, 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.

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



83). La cuota tributaria se determina en función de las tarifas aprobadas por el Gobierno, en las que se fijan las cuotas mínimas, atendiendo siempre al beneficio medio presunto de la actividad gravada (artículos 84 y 85). Pues bien, tratándose de la producción, el transporte y la distribución de energía eléctrica, el epígrafe 151 de las tarifas aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (BOE de 29 de septiembre), determina la cuota acudiendo a los kilovatios de potencia en generadores y contratada, fijando una cantidad fija por cada kilovatio. Como se ve, la carga tributaria se determina en atención a los rendimientos que obtiene el sujeto pasivo por el ejercicio de la actividad de producción, transporte y suministro de energía eléctrica, sin excluir ninguna forma de producción ni ninguna clase de red de transporte y/o suministro, determinándose atendiendo a la potencia de los generadores o a la contratada por los consumidores finales. Parafraseando al Tribunal Constitucional (*vid.* la STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 6º), cabe concluir que el IAE es un tributo directo, real, objetivo, periódico, con una finalidad fiscal, como es la de allegar fondos a las haciendas locales para financiar su gasto público, gravando el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto.

**7.3.** A juicio de este Tribunal Supremo, hay razones para concluir, no sólo que ambos impuestos recaen sobre igual manifestación de riqueza de los sujetos pasivos contribuyentes, sino que en realidad pueden estar gravando el mismo hecho imponible.

**7.4.** Ciertamente, la doble imposición económica no es *per se* contraria al principio de capacidad que proclama el artículo 31.1 de la Constitución, pero este Tribunal Supremo no tiene claro, enfrentando la resolución del presente recurso de casación, que la circunstancia de que el IVPEE someta a tributación la misma capacidad económica por la que los

productores de energía eléctrica abonan el IAE, sin responder nítidamente además a la otra finalidad extrafiscal que teóricamente lo justifica, la medioambiental, no incida sobre dicho principio contributivo, sin cuyo respeto no cabe hablar de tributos constitucionalmente admisibles.

**7.5.** En otras palabras, cabe preguntarse si, cuando un impuesto grava a través de un hecho imponible una manifestación de capacidad económica, es posible someter a tributación esa misma capacidad mediante otro tributo que define un hecho imponible idéntico o prácticamente igual, cuando además se revela desprovisto de la otra finalidad, la extrafiscal, proclamada para justificarlo. Es cierto que la configuración del IAE no requiere la producción efectiva de energía eléctrica, tal y como está diseñado, a diferencia de lo que sucede con la configuración del IVPEE, pero esa excepcional situación no parece suficiente para descartar la duda expuesta. En todo caso, la incógnita corresponde despejarla al Tribunal Constitucional como máximo intérprete de la Constitución y en cuanto único órgano jurisdiccional con potestad para enjuiciar la constitucionalidad de las leyes y disposiciones con fuerza de ley.

**8.** Este Tribunal Supremo no alberga dudas, sin embargo, sobre la compatibilidad entre el IVPEE y el IE, porque el primero es un impuesto directo y el segundo indirecto de repercusión legal obligatoria, lo que implica que la capacidad económica sometida a gravamen en uno y otro sea distinta, aunque en ambos el sujeto pasivo contribuyente sea el productor de la energía eléctrica.

**QUINTO.**- En atención a lo expuesto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 35 y 36 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, procede plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 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 principio de capacidad económica que proclama el artículo 31.1 de la Constitución.

#### **LA SALA ACUERDA:**

Plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre), que regulan el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, habida cuenta de su eventual oposición al principio de capacidad económica que proclama el artículo 31.1 de la Constitución.

Expídase testimonio de la presente resolución, de los autos del recurso de casación, así como de los de la instancia, que se elevarán al Tribunal Constitucional conforme a lo previsto en el artículo 36 de su Ley Orgánica.

Lo mandó la Sala y firman los Magistrados Excmos. Sres. al inicio designados

#### ***VOTO PARTICULAR***

***FECHA:14/06/2016***

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL EXCMO. SR. D. MANUEL MARTIN TIMON EN RELACIÓN CON EL AUTO DE 14 DE JUNIO DE 2016, DICTADO EN EL RECURSO DE CASACION 2955/2014.

El presente voto particular tiene carácter obligado porque siendo ponente del recurso de casación 2955/2014 quedé en minoría en la deliberación y votación para fallo y decliné la redacción, en su caso, del Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

Por ello, a través del presente escrito no haré sino trasladar el criterio que no fue aceptado por mis compañeros y que se centra en dos aspectos fundamentales: El Impuesto sobre el Valor de la producción de Energía Eléctrica (en adelante IVPEE), creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales para la sostenibilidad energética, tiene carácter medioambiental y , en todo caso, no resulta incompatible con el Impuesto de Actividades Económicas (IAE).

Pero antes de referirme al primer aspecto, y ante todo, debo poner de manifiesto, y esto se reconoce en el Auto, que la finalidad medioambiental y recaudatoria no son excluyentes.

En efecto, el hecho de que un impuesto tenga carácter recaudatorio no impide un absoluto que pueda tener carácter medioambiental. Es más, difícilmente sería reconocible como impuesto si se prescindiera de aquél carácter. En este sentido, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 53/2014, de 10 de abril -que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo 21 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales, por el que se crea el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales-, tiene declarado que *“de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales [STC 19/2012, de 15 de febrero , FJ 3 a)], difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores*

*de dicha capacidad, por mor del propio art. 31.1, en relación con el apartado 3, CE. En fin, en sistemas tributarios complejos, formados por distintas figuras tributarias, resulta evidente que todos los impuestos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos, de manera que es preciso distinguir entre los fines y sus efectos, queridos o no, que la norma tributaria produce en la vida social y económica. En este sentido, lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, tal como se ha dicho en ya en la STC 289/2000 y que exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica «como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de "quien contamina paga")» (STC 289/2000, FJ 5). De esta manera, lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, y el resto de elementos de cuantificación (por todas, STC 60/2013, FJ 3).»*

Sentado lo anterior, y entrando directamente a la cuestión que hemos de tratar, diremos que la Ley 15/2012, 27 de diciembre, de Sostenibilidad Energética, parte de la creación por las empresas de producción de energía eléctrica de externalidades que afectan al medio ambiente (derivadas de la propia instalación y de la necesidad de establecimiento y mantenimiento de redes de transporte y distribución que den salida a la energía producida) y de la necesidad de creación de un marco normativo y regulatorio que garantice a todos los agentes el adecuado funcionamiento del modelo

energético y que además sirva para preservar lo que se califica de nuestro rico patrimonio medioambiental.

En este sentido, en el apartado I de la Exposición de Motivos de la Ley se dice:

*“La presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea.*

*En la sociedad actual, la incidencia, cada vez mayor de la producción y el consumo de energía en la sostenibilidad ambiental requiere de un marco normativo y regulatorio que garantice a todos los agentes el adecuado funcionamiento del modelo energético que, además, contribuya a preservar nuestro rico patrimonio ambiental.*

*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.*

*La presente reforma contribuye además a la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes.*

*Los valores y objetivos que informan la presente Ley tienen vocación transversal y por lo tanto deben ser un eje básico de la coherencia de las*

*medidas sectoriales, especialmente cuando inciden en un sector de tanto impacto económico y ambiental para el país como es el sector energético.*

*A tal fin, mediante esta Ley se regulan tres nuevos impuestos: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas; se crea un canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica; se modifican los tipos impositivos establecidos para el gas natural y el carbón, suprimiéndose además las exenciones previstas para los productos energéticos utilizados en la producción de energía eléctrica y en la cogeneración de electricidad y calor útil.”.*

Y ya dentro del apartado II de la Exposición de Motivos, y con referencia exclusiva al IVPEE, se nos dice que *“este impuesto gravará la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. El impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación.”*

Así pues, la Ley, mediante la creación del IVPEE, trata de reordenar el modelo energético, reconduciendo la externalidades negativas generadas en las compañías por la producción de energía eléctrica y traspasadas a la sociedad.

De esta forma IVPEE ostenta la cualidad de medioambiental, porque es un impuesto pigouviano, que pretende corregir externalidades negativas generadas por una actividad económica consiguiendo que, al menos parte del coste social causado por éstas se traslade a quien las lleve a cabo. El fin

queda perfectamente logrado cuando el costo marginal privado más el impuesto sea igual al costo marginal social

No busquemos por ello elementos dentro del impuesto tendentes a modificar o eliminar o reducir determinadas conductas o actividades, porque lo que ahora se pretende es simplemente internalizar costes sociales. Es el ejemplo paradigmático del principio de que “quien contamina paga”, principio instalado en el Derecho Comunitario Europeo a través de 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.

Y esa finalidad se encuentra presente a mi juicio en la estructura del Impuesto.

En efecto, ante todo, tiene carácter general, aplicándose por tanto a todas las instalaciones de generación.

En segundo lugar, en cuanto al hecho imponible se sitúa exactamente en la incorporación de energía al sistema eléctrico. El artículo 4 de la Ley establece:

*“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.*

*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.”*

Por otro lado, existe la adecuada relación entre la externalidad negativa imputada y el “quantum” de energía vertida. Por ello, la base del Impuesto está 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.*” (artículo 6 de la Ley). Y el tipo impositivo es el proporcional del 7% (artículo 8).

Así estructurado el Impuesto es patente que su regulación se atiene al principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución.

Finalmente, y por lo que respecta a este primer aspecto del carácter extrafiscal del IVPEE, diremos que en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 15/2012, bajo el título de *“Costes del sistema eléctrico”*, se establece:

*“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 del Sector Eléctrico, 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.*

*b) El ingreso estimado por la subasta de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con un máximo de 500 millones de euros.”*

Así pues, según mi criterio, el IVPEE tiene carácter medioambiental.

Sin embargo, en cualquier caso, no procede a mi juicio el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, porque el Impuesto al que nos venimos refiriendo no supone duplicidad respecto del IAE.

En efecto, el IAE grava el mero ejercicio una actividad empresarial o profesional, mientras que el IVPEE grava la misma, pero en cuanto determinante de unas externalidades que afectan al medio ambiente y que se reconducen a través del tributo creado.

El IAE no tiene en cuenta si existe o no beneficio, sino que exige en función de unas tarifas previamente aprobadas, atendiendo al beneficio medio presente de la actividad gravada (artículos 84 y 85 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), mientras que el IVPEE tiene en cuenta la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central y hace tributar en función de la base y tipo al que anteriormente nos hemos referido.

En lo demás, y como es sabido, el Impuesto es compatible con las tasas en sus distintas modalidades.

Por último, debemos tener en cuenta que el Tribunal Constitucional, en Sentencia 183/2014, de 6 de noviembre, ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad planteado por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía contra los artículos 4, 5 y 8 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Por lo que ahora interesa, y dado que el recurso se dirigía también contra otras disposiciones, ha de indicarse que en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia se señala:

“Delimitado en los anteriores términos el objeto del proceso, comenzaremos enjuiciando los arts. 4, 5 y 8 de la Ley 15/2012, que regulan, respectivamente, el hecho imponible, los sujetos pasivos y el tipo de gravamen del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, 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 cualquier tipo de instalaciones de generación.

La Letrada de la Junta de Andalucía nada objeta al establecimiento por el Estado de esta figura tributaria. Lo que cuestiona es que el tributo no establezca diferencias entre los distintos productores de energía eléctrica, en particular, entre los que utilizan fuentes de energía renovables y los que no, afectando así a la propia viabilidad de dichas fuentes renovables. Lo anterior le lleva a sostener que «la creación de este impuesto, en los términos en que se ha hecho, vulnera el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 CE, dado que supone una modificación muy relevante y de gran calado económico en el sector de las energías renovables, contrario a los principios de planificación energética estable fijados por la Unión Europea, debiendo por ello, declararse su inconstitucionalidad». La Abogada del Estado, tras negar la vulneración del principio de seguridad jurídica, ha señalado que lo que en realidad se denuncia es una inconstitucionalidad por omisión, por cuanto las normas impugnadas no tendrían en cuenta las peculiaridades concurrentes en el sector de las energías renovables, lo que, a su vez, sería, por un lado, una denuncia de discriminación por indiferenciación y, por otro, una cuestión de pura política legislativa, ajena al juicio de constitucionalidad.

Así expuestas las posiciones de las partes, no entraremos a examinar la queja vinculada a la supuesta vulneración de los principios de planificación energética estable fijados por la Unión Europea, pues cumple recordar, una vez más, que «a este Tribunal no le corresponde controlar la adecuación de la actividad de los poderes públicos nacionales al

Derecho comunitario europeo, pues este control compete a los órganos de la jurisdicción ordinaria, en cuanto aplicadores que son del ordenamiento comunitario, y, en su caso, al Tribunal de Justicia de la Unión Europea" ( STC 135/2012, de 19 de junio, FJ 2)». [ STC 19/2013, de 31 de enero , FJ 2 b), con cita de la STC 237/2012, de 13 de diciembre , FJ 9 b)].

Lo que en realidad plantea la Letrada de la Junta de Andalucía no es un problema estricto de seguridad jurídica, entendida esta como certeza del derecho, pues el mandato normativo de los preceptos impugnados es claro e indubitado, sino relacionado con lo que cabe calificar de seguridad jurídica, en sentido amplio, esto es, según reiterada doctrina [ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10; 99/1987, de 11 de junio, FJ 6 c); y 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 10], «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio». Por el contrario lo que se cuestiona es que el nuevo régimen fiscal empeora la situación de los productores de energías renovables, al no discriminar en función de las fuentes empleadas para la producción de energía eléctrica.

Pues bien, tal queja, en los términos en los que se formula, no puede ser atendida. 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 38/2014, de 11 de marzo, FJ 6, con cita de la STC 198/2012, 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 7/2010, de 27 de abril, FJ 5), esto es, con fines de ordenación o extrafiscales [ STC 53/2014, 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 332/2005, de 15 de diciembre, FJ 17 y las resoluciones allí citadas)». [ STC 237/2012, de 13 de diciembre, FJ 9 c)].

En definitiva, los motivos aducidos no son sino expresión de una legítima crítica a los preceptos aprobados por las Cortes Generales que no puede ser atendida en el ámbito del recurso de inconstitucionalidad, pues la norma que se controvierte se enmarca fácilmente en el margen de configuración del legislador, que tiene plena libertad para elegir entre distintas opciones posibles, dentro de la Constitución.”

Es cierto que en la sentencia lo que se proclama es la inexistencia de un derecho a la desigualdad en el trato respecto de los productores de energías renovables, pero también lo es, como ha quedado resaltado, que el Tribunal Constitucional reconoce en el caso enjuiciado que el legislador dispone de la posibilidad de utilizar los tributos como un instrumento de política económica sobre un determinado sector o lo que es lo mismo con fines de ordenación o extrafiscales, que es lo que ha hecho en definitiva la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Sostenibilidad Energética.

Igualmente entiendo que si el Tribunal Constitucional, supremo intérprete de la Constitución –artículo 1.1 de la Ley 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional-, hubiera observado motivos de inconstitucionalidad no alegados en la Ley de Sostenibilidad Energética, lo hubiera hecho saber a las partes al amparo del artículo 84 de su Ley Orgánica de 3 de octubre de 1979.

Finalmente, como no puede ser de otra manera, expreso mi respeto a la decisión mayoritaria de esta Sección.

Manuel Martín Timón