



Roj: **ATS 311/2018 - ECLI:ES:TS:2018:311A**

Id Cendoj: **28079130012018200043**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **19/01/2018**

Nº de Recurso: **5288/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 2754/2017,**
ATS 311/2018

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 19/01/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5288/2017

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: FAM

Nota:

R. CASACION núm.: 5288/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente



D. Manuel Vicente Garzon Herrero

D. Segundo Menendez Perez

D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce

D. Diego Cordoba Castroverde

D. Jose Juan Suay Rincon

D^a. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 19 de enero de 2018.

HECHOS

PRIMERO .- 1. El procurador don Germán Ors Simón, en representación de la entidad Papelera Guipuzcoana de Zicuñaga, S.A., mediante escrito presentado el 11 de octubre de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 26 de julio de 2017 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que desestimó el recurso 5/2017, relativo a solicitudes de devolución del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica [«IVPEE»], correspondientes a los pagos fraccionados de los ejercicios 2013, 2014 y 2015, presentadas ante la Diputación Foral de Gipuzkoa.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le achaca la comisión de las siguientes infracciones de normas del Derecho estatal y del Derecho de la Unión Europea, así como de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [«TJUE»] "asociada" (sic) a las mismas:

2.1. Del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DOUE de 14 de enero de 2009, Serie L, número 9, página 12) [«Directiva 2008/118/CE»], así como de jurisprudencia "asociada" del Tribunal Constitucional, sobre los tributos de naturaleza extrafiscal [sentencias 60/2013, de 13 de marzo (ES:TC:2013 : 60), y 53/2014, de 10 de abril (ES:TC :2014:53)], y del TJUE, sobre el concepto de finalidad específica a los efectos del citado precepto de la Directiva 2008/118/CE [sentencias de 24 de febrero de 2000, *Comisión/Francia* (C-434/97 ; EU:C:2000:98); 9 de marzo de 2000, *EKW y Wein & Co.* (C-437/97 ; EU:C:2000:110), y 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora* (C-82/12 ; EU:C:2014:108), entre otras]

2.2. Del artículo 7.1 Directiva 2008/118/CE .

2.3. De la jurisprudencia del TJUE sobre la naturaleza directa o indirecta de los impuestos, recogida, entre otras, en las sentencias de 18 de enero de 2017, *IRCCS - Fondazione Santa Lucia* (C-189/15 ; EU:C:2017:17), y 14 de enero de 2016, *Comisión/Bélgica* (C-163/14 ; EU:C:2016:4).

2.4. Y, finalmente, del artículo 31.1 de la Constitución Española [«CE »].

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que pretende recurrir, argumentándolo del siguiente modo:

3.1. La Sala de instancia desestima el recurso por entender que no son de aplicación al IVPEE las limitaciones contenidas en el artículo 1.2 Directiva 2008/118/CE, porque dicho impuesto se define como real y directo y tales limitaciones no son de aplicación a los impuestos directos, decisión que resulta contraria a la jurisprudencia constitucional y del TJUE, porque no entra a valorar el contenido del impuesto sino que se queda en su *nomen iuris*, si lo hubiera valorado habría concluido su naturaleza de impuesto indirecto y, por ende, habría estimado el recurso, porque el artículo 1.2 Directiva 2008/118/CE sólo admite impuestos indirectos sobre la producción de electricidad: si tienen finalidad específica, de la que carece el IVPEE, y si respetan las normas impositivas aplicables a los impuestos especiales, entre otras, las relativas al devengo, que se contiene en el artículo 7 Directiva 2008/118/CE, precepto claramente incumplido por el artículo 7 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre) [«LMFSE»], a la vista del contenido de aquél y de éste.

3.2. Incluso si se entendiera que el IVPEE es un impuesto directo, la sentencia recurrida también vulneraría el artículo 1.2 Directiva 2008/118/CE, porque dicho precepto establece una doble limitación al gravamen de los productos sujetos a impuestos especiales: (i) los Estados miembros sólo pueden gravarlos adicionalmente con impuestos indirectos y (ii) estos impuestos indirectos están sujetos a ciertos condicionantes. Por consiguiente,



que el IVPEE sea un impuesto directo no implica que pueda aplicarse a los productos eléctricos sin las limitaciones del artículo 1.2 Directiva 2008/118/CE , conforme a las cuales, estos productos eléctricos no pueden quedar sujetos a impuestos directos nacionales adicionales.

3.3. Finalmente, la sentencia recurrida vulnera el artículo 31.1 CE , como consecuencia de la identidad entre el hecho imponible gravado en el IVPEE y el hecho imponible gravado en el Impuesto sobre Actividades Económicas [«IAE»]. «Considera la sentencia (y acierta) que la proscripción de doble imposición, como tal, queda acotada al ámbito de distribución competencial entre Estado y Comunidades Autónomas, por lo que no cabe su aplicación ante dos impuestos estatales. Ahora bien, donde yerra la sentencia no es al no apreciar la incidencia que esta doble imposición sobre un mismo hecho imponible tiene en relación con la capacidad económica del sujeto pasivo como criterio determinante de su grado de contribución al sostenimiento de los gastos públicos, como exige el art. 31.1 CE . Parafraseando al TS, esta parte entiende que se conculca este principio cuando un impuesto (IVPEE) grava a través de un hecho imponible una manifestación de capacidad económica cuando existe ya un tributo (IAE) que define un hecho imponible idéntico o prácticamente igual, cuando además está desprovisto de otra finalidad, la extrafiscal, proclamada para justificarlo».

4. Explica que no ofrece dudas la integración de las normas que se denuncian como infringidas en el marco del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en el recurso de casación preparado, porque se dan las circunstancias de las letras c), d) y f) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], y la presunción de la letra a) del artículo 88.3 LJCA .

5.1. La doctrina sentada en la sentencia recurrida puede afectar a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA ; erróneamente identifica ese enunciado como el contenido en el artículo 88.3.c) LJCA], porque nos hallamos ante un recurso de casación cuya respuesta tendrá incidencia para todos los productores de energía eléctrica, y porque es notorio el generalizado interés que existe en el sector eléctrico y fuera de él acerca de la suerte del IVPEE. A efectos meramente ilustrativos trae a colación las noticias aparecidas en la prensa.

5.2. La sentencia recurrida resuelve un debate que ha versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida [artículo 88.2.d) LJCA ; erróneamente identifica ese enunciado como el contenido en el artículo 88.2.e) LJCA]. Trae a colación para corroborar las dudas de constitucionalidad el auto dictado el 14 de junio de 2016 por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo (recurso de casación 2554/2014 ; ES:TS:2016:5916A), por el que se acordó «[p]lantar 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 », porque considera que la inadmisión de esa cuestión de inconstitucionalidad número 4177-2016 por el Tribunal Constitucional, en el auto 202/2016, de 13 de diciembre (ES:TC:2016:202A), no implica que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca ya suficientemente esclarecida, habida cuenta de que la decisión del Tribunal Constitucional no obedece a una cuestión de fondo sino de procedimiento; a su entender, para entrar a conocer de la constitucionalidad de las normas legales cuestionada por el Tribunal Supremo es preciso que previamente se decida sobre su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

5.3. La sentencia recurrida interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA], porque uno de los errores que comete es, precisamente, entrar en contradicción con la jurisprudencia del TJUE, y porque en el auto 202/2016 el Tribunal Constitucional interpreta que del auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad se desprende que para el Tribunal Supremo los preceptos de la LMFSE pudieran ser a un tiempo contrarios al artículo 31.1 CE e infractores del Derecho de la Unión Europea. De este modo, y a la vista de lo resuelto en el referido auto, que da prioridad al planteamiento de cuestión prejudicial al TJUE sobre el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, la conveniencia de presentar aquélla ha devenido, a su juicio, en necesidad, con respeto al criterio superior de la Sala. Como las dudas de constitucionalidad de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo no han sido despejadas por el Tribunal Constitucional, para que puedan ser despejadas será necesario resolver primero las de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea a través del planteamiento de la correspondiente cuestión prejudicial.



5.4. Finalmente, no existe jurisprudencia sobre las cuestiones planteadas en el presente recurso de casación [artículo 88.3.a) LJCA]. Ninguna de las sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo que guardan relación con la materia discutida las aborda. Identifica, en concreto, las pronunciadas el 19 de abril de 2016 (recurso de casación 2556/2014; ES:TS:2016:1692) y el 25 de abril de 2016 (recurso de casación 2383/2014; ES:TS :2016:1742), en las que se desestiman sendos recursos de casación, que traían causa de la impugnación en vía contencioso-administrativa de la Orden HAP/703/2013, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 583 "Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación y Pagos Fraccionados", y se establece la forma y procedimiento para su presentación (BOE de 30 de abril), por no existir la incongruencia de la sentencia recurrida denunciada en el único motivo de casación invocado en ambos.

6. Para fundamentar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo se limita a afirmar que el recurso de casación preparado presenta interés casacional para la formación de la jurisprudencia y a entender que, por tal razón, se debe resolver si el IVPEE es compatible con el artículo 1.2 Directiva 2008/118/CE y con el artículo 31.1 CE , para lo cual podrá ser preciso plantear, en este orden, cuestión prejudicial ante el TJUE y cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

SEGUNDO .- **1.** La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 18 de octubre de 2017 , ordenando emplazar a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

2. Papelera Guipuzcoana de Zicuñaga, S.A., parte recurrente, ha comparecido el 23 de octubre de 2017, y la Diputación Foral de Gipuzkoa, partes recurrida, el 1 de diciembre, dentro ambas del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

TERCERO .- En su escrito de personación, la Diputación Foral de Gipuzkoa se ha opuesto a la admisión a trámite del recurso de casación preparado, al amparo del artículo 89.6 LJCA , argumentando en síntesis:

(i) Que la Hacienda Foral está obligada a aplicar la regulación estatal del IVPEE, en virtud de lo dispuesto por el artículo 23 *quater* de la Ley 12/2002, de 23 de mayo , por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE de 24 de mayo) [«Ley del Concierto»], por lo que la actuación de la Diputación Foral de Gipuzkoa ha sido totalmente correcta y acorde a la legalidad, puesto que ha cumplido de modo impecable lo previsto en la Ley del Concierto, y la defensa de la LMFSE no le corresponde a los Servicios Jurídicos de la Diputación Foral de Gipuzkoa, le corresponde a los del Estado, que no son parte en el presente recurso, razón por la cual ha de ser inadmitido.

(ii) Que no existen las infracciones denunciadas.

(iii) Y, finalmente, que en el caso no hay interés casacional porque las instituciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa se han limitado a aplicar la Ley del Concierto; las instituciones que han aprobado el IVPEE, en virtud de la LMFSE cuestionada de contrario, no son parte en el recurso; la Directiva 2008/118/CE no afecta a los tributos directos y el IVPEE lo es, tal y como manifestó el Tribunal Supremo en el auto de 14 de junio de 2016 [arriba reseñado], y que nuestro caso no está afectado por una hipotética doble imposición ni es contrario al principio de capacidad económica.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce, .

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO .- **1.** El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y Papelera Guipuzcoana de Zicuñaga, S.A., se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y de la Unión Europea que se reputan infringidas, así como la jurisprudencia "asociada" a las mismas, y se justifica que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en el recurso de casación preparado, porque la sentencia recurrida concluye la constitucionalidad y la conformidad con el Derecho de la Unión Europea de la regulación legal del IVPEE, al entender que no vulnera ni el artículo 31.1 CE ni el artículo 1.2 Directiva 2008/118/CE , doctrina que puede



afectar a un gran número de situaciones, por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]; que implica resolver un debate que ha versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida [artículo 88.2.d) LJCA]; que además supone interpretar y aplicar el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA], y que comporta, finalmente, resolver dos cuestiones jurídicas sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que esgrime para fundamentar el interés casacional objetivo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo puede darse por cumplido lo que exige el artículo 89.2, letra f), LJCA .

4. Es patente que no asiste la razón a la Diputación Foral de Gipuzkoa cuando sostiene que el recurso de casación preparado debe ser inadmitido porque los Servicios Jurídicos del Estado no son parte y a ellos les corresponde la defensa de la LMFSE. Tal pretensión carece de sustento en la vigente regulación del recurso de casación contencioso- administrativo; no se aviene con la posición defendida en la instancia por los Servicios Jurídicos de la Diputación Foral de Gipuzkoa, puesto que, como puede leerse en el fundamento de derecho tercero de la sentencia recurrida, en el escrito de contestación a la demanda no se limitaron a argüir la conformidad de los pagos fraccionados con la LMFSE y el artículo 23 *quater* de la Ley del Concierto , y, por último, supone plantear una cuestión nueva no suscitada en la instancia -la necesidad de que los Servicios Jurídicos del Estado fueran parte en el proceso- lo que está vedado en casación.

SEGUNDO .- 1. La Sala de instancia sostiene, en el fundamento de derecho quinto de la sentencia recurrida por remisión a una sentencia previa, lo que sigue:

«[...] Sobre la incidencia del Derecho comunitario. [...]

1º).- Al margen de siempre posibles pareceres doctrinales, el impuesto creado por la Ley 15/2012, de 27 de Diciembre -y establecido en Álava por la Norma Foral 24/2014, de 9 de julio-, es, de acuerdo con su propia definición, "un tributo de carácter directo y naturaleza real" -artículo 1 º-, y ninguna duda fundada puede albergarse al respecto si se manejan las categorías implicadas en su normal y más aceptada significación.

Impuesto directo es aquel que grava directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta, mientras que el Impuesto indirecto es el que grava el consumo. Que recaiga sobre una manifestación de riqueza consistente en el valor de producir energía eléctrica, en nada caracteriza el IVPEE como "impuesto indirecto", y si, en cambio, como un tributo de carácter real, (o si quiere, de producto). Los impuestos reales son los que gravan manifestaciones separadas de la capacidad económica sin ponerla en relación con una determinada persona, pero en nada se puede confundir esa nota con la imposición indirecta, en que la capacidad económica del sujeto se manifiesta, no en la fuente de su obtención, sino con ocasión de adquirir un bien de consumo o un servicio con aplicación de la renta o de los medios de pago de que el sujeto dispone.

[...]

2º).- En consecuencia, esta Sala no puede abrigar inicialmente la duda sobre la acomodación de ese tributo estatal al derecho comunitario, puesto que la Directiva 2008/118, no se refiere a la imposición directa de los Estados, -en general al margen de la armonización, pese a tendencias y proyectos de aproximación, conforme a los artículos 110 a 113 TFUE -, y hacemos seguida cita de la STJUE sección 1 del 28 de enero de 2016 (ROJ:PTJUE 15/2016) Sentencia: 62015CJ0064 Recurso: C-64/15 [...]

3º).- En conclusión, a salvo de mejor criterio, no se aprecia por esta Sala la concurrencia de los supuestos que determinan el planteamiento por su parte de la cuestión de interpretación ante el TJUE, respecto de una manifestación de la imposición directa del Estado, fuera del ámbito de la Directiva 2008/118, y, en general, de la competencia y regulación de las instituciones comunitarias.

[...] Sobre el planteamiento de inconstitucionalidad (...)

1º).- Como precisión inicial, los Autos del Tribunal Constitucional 203/2016 y 204/2016, de 13 de Diciembre , antes aludidos y referidos a planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de los arts. 12 , 15 , 17 , 18 , 19 , 22 , 24 y 26 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre , de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan los impuestos sobre el valor de la producción y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos, por posible vulneración del principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 CE , en nada favorecen ni impiden ese planteamiento al haber acordado la inadmisibilidad *a limine* de la cuestión [...]

2º).- Sin embargo, la referencia que la [...] actora realiza al principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, puesta en relación, según se deduce, con el Impuesto sobre Actividades Económicas, (y, partiendo de cierta hipótesis, con el Impuesto Especial sobre la Electricidad, indirecto y sobre el consumo, en base al artículo 89



de la Ley 38/1992, en redacción de la Ley 28/2014, de 27 de Noviembre), igualmente emanado de las Cortes Generales, de naturaleza directa, y encuadrado en la tributación local obligatoria en virtud de lo que establece el artículo 59.1.b) del T.R de la Ley de Haciendas Locales, -R.D-Leg. 2/2004, de 5 de marzo-, no resulta ilustrativa de esa vulneración constitucional.

-De una parte, cierto es que la jurisprudencia constitucional, en función de su posible coincidencia de objeto, se ha prodigado en el examen de constitucionalidad de numerosos tributos autonómicos, siempre a efectos de lo dispuesto por el artículo 6.2 de la LOFCA, y como breve resumen de esa doctrina, vamos a citar algunos párrafos de la STC 74/2016, 14 de abril, que dice así en su F.J. 2 [...]

Se observa, por tanto, que en ese contraste de hechos imponible, (más allá de la genérica "*materia imponible*"), la "doble imposición" opera como criterio delimitador negativo de las competencias tributarias de las CC.AA, pero no como canon de determinación de la vulneración del artículo 31.1 CE, que ni siquiera entra en escena, por lo que no implica ese precepto el examen de la coincidencia con el IAE (y el IEE), que en este caso se sugiere.

No cita, en todo caso, la parte actora ningún precedente que pudiera ilustrarnos en el sentido que propugna.

-Por ello, a nuestro juicio, en relación con la coincidencia de materia imponible entre varios tributos de creación estatal en el ejercicio de la potestad tributaria originaria que consagra el artículo 133.1 CE, la invocación que se hace del artículo 31.1 CE, en tanto hipotético marco de vulneración constitucional por parte de una disposición con rango de ley que la parte califica como generadora de "doble imposición", solo nos puede remitir a la doctrina constitucional general sobre esa materia, de la que no cabe deducir la inexistencia de capacidad económica en un supuesto como el examinado.

Muy recientes Sentencias del Tribunal Constitucional, como la 37/2017, de 1 de marzo, asentada en la nº 26/2017, de 16 de Febrero, hacen un compendio en esta materia, que tomamos de la última de ellas [...].»

2. Por auto de 14 de junio de 2016 (recurso de casación 2554/2014), la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo planteó cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012, por su eventual oposición al principio de capacidad económica que proclama el artículo 31.1 CE. En dicho auto se precisó que no se enjuiciaba el Derecho de la Unión Europea, como interesaba Iberdrola Generación en su escrito de alegaciones, lo que determinó que el Tribunal Constitucional, en auto 202/2016, de 13 de diciembre, resolviese inadmitir la cuestión porque, habida cuenta de las dudas que la Sala remitente albergaba sobre el ajuste de la ley 15/2012 con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea, antes de dirigirse al Tribunal Constitucional, debió plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que las despejara.

3. Devueltas las actuaciones, en providencia de 22 de mayo de 2017 se acordó por la Sección Segunda en dicho recurso 2554/14 oír a las partes sobre la conveniencia de dirigirse al TJUE a fin de plantearle la posible oposición de la ley 15/2012 con los principios que lo presiden en materia de política medioambiental.

4. Sin embargo, por nueva providencia de 23 de octubre de 2017 se confirió un nuevo traslado a las partes para que, por plazo de diez días, alegaran sobre la incidencia de la sentencia del TJUE de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen y otros (asuntos C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16 : EU:C:2017:705).

5. En la sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen (C-215/16, acumulados C-216/16 y C-221/16 ; eu:C:2017:705), el TJUE ha dicho, en relación con el canon castellano-manchego sobre los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, lo que sigue sobre la interpretación de la Directiva 2008/118/CE:

«55. Mediante la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica.

56. Ha de recordarse que, a tenor de su artículo 1, apartado 1, la Directiva 2008/118 establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan en esa disposición, entre los que figuran, en particular, en dicho artículo 1, apartado 1, letra a), los «productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva [2003/96]».

57. Por otra parte, según el artículo 1, apartado 2, de la referida Directiva, los productos sujetos a dichos impuestos especiales también pueden ser objeto de un gravamen indirecto distinto de estos últimos, pero únicamente si, por una parte, tal gravamen tiene uno o varios fines específicos y si, por otra parte, respeta las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Estas



normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 35).

58. Como el Tribunal de Justicia ya ha señalado, esta disposición, 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 (sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, apartado 58).

59. En el presente asunto, las demandantes en los litigios principales sostienen que el canon de que se trata es un impuesto indirecto que no tiene una finalidad específica, puesto que, lejos de tener por objeto la protección del medio ambiente, supone, por el contrario, un perjuicio para éste, al disuadir las inversiones en instalaciones de producción de energía eléctrica de origen eólico, constituyendo así un obstáculo al desarrollo de las fuentes de energías renovables. Afirman que, en cualquier caso, lo recaudado por este impuesto no se utiliza necesariamente para compensar los costes derivados de las supuestas repercusiones negativas sobre el medio ambiente de la actividad de los parques eólicos, de manera que el único objetivo del impuesto es que las autoridades competentes recauden mayores ingresos presupuestarios.

60. En cambio, el Gobierno español y la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha consideran que este canon, además de no ser un tributo indirecto, puesto que grava directamente la capacidad económica de los productores de energía eléctrica de origen eólico, tiene una finalidad medioambiental específica, ya que está destinado a internalizar los costes derivados de los daños al medio ambiente generados por el desarrollo de parques eólicos, con el fin de promover la innovación tecnológica mediante la reducción del número de tales parques o de su tamaño.

61. Sin embargo, debe recordarse que, como resulta del apartado 57 de la presente sentencia, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se refiere únicamente a los impuestos indirectos, distintos de los impuestos especiales, que gravan directa o indirectamente el consumo de los "productos sujetos a impuestos especiales", según se enumeran en el artículo 1, apartado 2, de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, apartado 59).

62. Pues bien, aunque esta última disposición se refiere a los «productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva [2003/96]», resulta concretamente de los apartados 46 a 52 de la presente sentencia que un canon, como el controvertido en los litigios principales, que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica no grava productos energéticos ni electricidad en el sentido de la citada Directiva.

63. Por consiguiente, puesto que dicho canon no grava el consumo de productos energéticos ni de electricidad, no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118.

64. De ello se infiere que la cuestión de si el objetivo de este canon es la protección del medio ambiente se inscribe únicamente en el ámbito del Derecho nacional.

65. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera 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, como la controvertida en los litigios principales, que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, puesto que dicho canon no constituye un impuesto que grava el consumo de productos energéticos o de electricidad, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta Directiva».

6. Por Auto de 10 de Enero de 2018, en el recurso 2554/2014, la Sección Segunda, ha acordado 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, 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 .

Previamente consideró el Tribunal que la citada Ley no se opone al Derecho de la Unión Europea, por lo que quedaban removidos los obstáculos a la admisión de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad expresados en el ATC 202/2016, de 13 de diciembre .

Las dudas de constitucionalidad se contienen en el razonamiento cuarto y se razona de la siguiente forma: **1.** 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 CE), haciendo valer su competencia exclusiva en materia de Hacienda general (artículo 149.1.14ª CE), sin que se discuta sobre su colisión con hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, de modo que queda 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 Iberdrola Generación, 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 Iberdrola Generación distinguiendo entre las diferentes tecnologías de producción (renovables y no renovables).

5.2. Pero siendo tal el designio, 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 exigido 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 al sistema eléctrico energía eléctrica) 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 sistema de avales, peajes y cánones. Pareciera que, como sugiere Iberdrola Generación, 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 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 CE 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 Iberdrola Generación 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 LGT, que produzcan e incorporen energía eléctrica al sistema, siendo la base imponible el importe total que tales contribuyentes perciban por esa energía producida e incorporada, a los que se grava con un tipo fijo.

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 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 (ES:TC:2012:122), 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 por 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 CE, pero este Tribunal Supremo no tiene claro, enfrentado a 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 económica 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.»

7. La mercantil recurrente sostiene, en apretada síntesis, que la sentencia recurrida vulnera el artículo 1.2 Directiva 2008/118/CE, tanto si el IVPEE se califica como impuesto indirecto -lo que defiende- yendo más allá de su *nomen iuris* -lo que viene exigido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del TJUE-, como si se califica como un impuesto directo; el artículo 7.1 Directiva 2008/118/CE, relativo al devengo; la jurisprudencia del TJUE sobre la naturaleza directa o indirecta de los impuestos, y, finalmente, el artículo 31.1 CE, como consecuencia de la identidad entre el hecho imponible gravado en el IVPEE y el hecho imponible gravado en el IAE.



TERCERO .- 1.(i) Cuestionada por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo la compatibilidad del IAE y del IVPEE, tras examinar su regulación; (ii) reputada por la Sección Segunda como distinta la capacidad económica sometida a gravamen en el IVPEE y en Impuesto Especial sobre la Electricidad, aunque en ambos el sujeto pasivo contribuyente sea el productor de la energía eléctrica; (iii) recayendo la distinta capacidad económica gravada en el Impuesto Especial sobre la Electricidad sobre el consumo de electricidad [*vid.* el artículo 1.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre)]; (iv) siendo el consumo de productos energéticos o electricidad la capacidad económica que ha de ser gravada en el impuesto para que le sea de aplicación la Directiva 2008/118/CE, en el criterio del TJUE, y (v) descartada asimismo por el propio TJUE la tesis de que el artículo 1.2 Directiva 2008/118/CE se refiera también a impuestos directos, esta Sección Primera sólo aprecia nítidamente interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en la última de las infracciones denunciadas -la del artículo 31.1 CE -, que nos plantea la siguiente cuestión jurídica:

Determinar si los artículos 1 , 4.1 , 6.1 y 8 LMFSE, que regulan el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, son contrarios al principio de capacidad económica que proclama el artículo 31.1 CE , por la aparente identidad entre el hecho imponible gravado en el IVPEE y el hecho imponible gravado en el IAE.

2. No estorba recordar para evitar equívocos lo que literalmente dispone el apartado Uno del artículo 23 *quater* de la Ley del Concierto : «El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado».

3. La cuestión jurídica enunciada presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, a nuestro juicio, porque todavía no la hay sobre la misma [artículo 88.3.a) LJCA], y porque la sentencia recurrida la resuelve sin plantear cuestión de inconstitucionalidad y la improcedencia de ésta no aparece suficientemente esclarecida [artículo 88.2.d) LJCA]. La relevancia general que tendrá la respuesta que finalmente se le dé pone de manifiesto la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

4. La concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso de casación preparado por las razones expuestas hace innecesario examinar las demás que la parte recurrente aduce para dar lugar a su admisión a trámite.

CUARTO .- 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 1 , 4.1 , 6.1 y 8 LMFSE en el contraste con el artículo 31.1 CE y la doctrina constitucional sobre este último.

QUINTO .- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO .- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/5288/2017, preparado por la entidad Papelera Guipuzcoana de Zicuñaga, S.A., contra la sentencia dictada el 26 de julio de 2017 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso 5/2017 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si 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, son contrarios al principio de capacidad económica que proclama el artículo 31.1 de la Constitución Española , por la aparente identidad entre el hecho imponible gravado en el IVPEE y el hecho imponible gravado en el IAE.



3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación 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, en el contraste con el artículo 31.1 de la Constitución Española y la doctrina constitucional sobre este último.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Segundo Menéndez Pérez D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frías Ponce D. Diego Córdoba Castroverde

D. José Juan Suay Rincón D^a. Inés Huerta Garicano

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ