



Roj: **STS 584/2023 - ECLI:ES:TS:2023:584**

Id Cendoj: **28079130022023100047**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/02/2023**

Nº de Recurso: **5666/2021**

Nº de Resolución: **206/2023**

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

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

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 6717/2021,**  
**ATS 3592/2022,**  
**STS 584/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 206/2023**

Fecha de sentencia: 20/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5666/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/02/2023

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

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.2

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5666/2021

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

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 206/2023**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **5666/2021**, interpuesto por la procuradora doña Carmen Sánchez Valenzuela, en representación de la mercantil **ALCOR POWER, SL**, contra la sentencia dictada el 10 de mayo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, relativa al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica del tercer trimestre de 2014 y la anual de 2013.

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

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 10 de mayo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Granada, que desestimó el recurso núm. 1755/2019, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Andalucía que, a su vez, desestimó la reclamación económico-**administrativa** deducida frente al acuerdo de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Granada de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"], que denegó la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica ["IVPEE"] del tercer trimestre de 2014 y la anual de 2013.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: Se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) de 30 de septiembre de 2019, expediente número NUM000, que se confirma en sus términos por ser ajustada a Derecho.

Sin imposición de las costas de esta instancia".

### SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Carmen Sánchez Valenzuela, en representación de la mercantil Alcor Power, SLU., presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

i) El artículo 4 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre) ["Ley

15/2012"].

ii) El artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

iii) La jurisprudencia relativa al principio jurídico interpretativo *in claris non fit interpretatio* contenida, según indica, en las sentencias de 30 de junio de 2011 (casación 2364/2008, ECLI:ES:TS:2011:4748), de 27 de junio de 2017 (casación 3216/2015, ECLI:ES:TS:2017:2549) y de 14 de octubre de 2015 (casación 1664/2013, ECLI:ES:TS:2015:4304).

iv) El artículo 9.3 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre de 1978).

2. La Sala de instancia, por auto de 13 de julio de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, mercantil Alcor Power, SLU, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.



1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 16 de marzo de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar cómo debe interpretarse el concepto "producción en barras de central" previsto en el artículo 4.2 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética y, en particular, aclarar si ha de entenderse producido el hecho imponible del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo, dada la naturaleza del proceso de generación de energía eléctrica que realiza, no precisa el empleo de alternador ni éste resulta compatible con tal proceso.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 1, 4 y 6 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. La procuradora doña Carmen Sánchez Valenzuela, en representación de la mercantil Alcor Power, SLU, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 5 de mayo de 2022, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega que el concepto "*producción en barras de central*", es un elemento esencial para la realización del hecho imponible del IVPEE, pues si no fuera esencial, a los efectos del IVPEE, no habría sido necesaria su definición en la norma fiscal al estar definido en la norma de sector eléctrico.

Considera que los razonamientos jurídicos de la Sentencia "*a quo*" infringieron las normas esenciales que rigen la interpretación de las normas tributarias, pues desarrolla un razonamiento errático al sostener una acepción técnica del concepto barras central que no se encuentra en la norma fiscal objeto de debate, y es contraria a la definición prevista en las normas del sector eléctrico. Además, en relación con el elemento esencial que debe ser analizado, como es el alternador, sostiene que es un elemento de medida, lo cual es absolutamente erróneo y evidencia la indebida interpretación "*extensiva*" que la Sentencia "*a quo*" hace de la norma que regula el hecho imponible. A su juicio, la infracción del artículo 14 de la LGT resultaría manifiesta en la interpretación del artículo 4 de la Ley 15/2012.

Asimismo, aduce la infracción de la jurisprudencia sobre el principio "*in claris non fit interpretatio*". Según el sentido gramatical de la definición ofrecida por la norma fiscal, no es necesario, como intenta la sentencia "*a quo*", realizar una interpretación más allá del propio sentido de las palabras utilizadas por el legislador, para sustituirlo por otro con la finalidad de ampliar el hecho imponible, ya que se incurre en una clara infracción de las normas y principios jurídicos de la interpretación de las normas tributarias, y es que, a efectos del IVPEE, "*producción en barras de central*" se corresponde, única y exclusivamente con la energía en bornes de alternador.

Asimismo, sostiene que la sentencia impugnada incurre en infracción del artículo 9.3 de la CE, al vulnerar los principios constitucionales de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos al calificar, sin el menor rigor, "*barras de central*" como "*potencia neta*", máxime cuando la norma fiscal y la norma del sector eléctrico no utilizan dicho término y, además, sin indicar la fuente normativa utilizada. Considera que la sentencia parte del presupuesto de considerar, "*motu proprio*" y sin fundamento, que barras de central es la forma de designar la potencia neta, error palmario que es apreciable con un simple conocimiento de la norma aplicable y dicho error constituye el soporte básico de la "*ratio decidendi*" de la resolución judicial. A tenor de lo expuesto, considera que la fundamentación jurídica de la sentencia "*a quo*" resulta absolutamente imprecisa, errática e irracional, lo que supone una manifiesta ausencia de motivación en la resolución judicial, vulnerando los principios constitucionales de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, consagrados en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

En relación con la infracción del artículo 4 de la Ley 15/2012, que regula el hecho imponible del IVPEE, alega que de acuerdo con los estrictos términos del apartado uno del citado precepto, el hecho imponible del IVPEE está constituido por "*la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central*".

Afirma que esta parte ha venido sosteniendo, a lo largo de todo el debate jurídico desarrollado, tanto en la vía **administrativa** como en la instancia "*a quo*", que los elementos esenciales que configuran el hecho imponible serían (i) la producción de energía eléctrica (ii) su incorporación al sistema eléctrico y (iii) que la producción de energía eléctrica sea medida en barras de central. Por tanto, la infracción del artículo 4 de la Ley 15/2012 radica en la omisión que el Tribunal "*a quo*" hace de "*la producción en barras de central*" que, como sostiene esta parte, es un requisito esencial para la realización del hecho imponible, lo que llevó a la Sala "*a quo*" a



una errónea interpretación y aplicación del IVPEE. Cuestión distinta es cómo debe interpretarse, conforme a la definición regulada en el apartado segundo, dicho requisito.

Sostiene que en cada uno de los artículos que son objetos de análisis -arts. 1, 4 y 6-, dedicados a la naturaleza, hecho imponible y base imponible, del IVPEE, el común denominador sería " *la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central*". Por tanto, de acuerdo con los citados artículos, el IVPEE no grava cualquier producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, si no aquella que está " *medida en barras de central*". Y, a este respecto, el legislador ha establecido una definición específica sobre la " *producción en barras de central*" que se encuentra en el apartado segundo del artículo 4 de la Ley 15/2012, disponiendo que " *se corresponderá con la energía medida en bornes del alternador (...)*", por lo que afirma que la definición de producción en barras de central es de tal claridad que no está necesitada de interpretación.

Alega que la interpretación conjunta del apartado segundo y tercero del artículo 4 de la Ley 15/2012, debe conducir, inexorablemente, a que " *la producción en barras de central*" tiene su propia definición a efectos del IVPEE, y que, por tanto, el legislador no ha querido utilizar otra para la configuración y delimitación del hecho imponible, como podía haber sido la definición prevista en el artículo 30.2 de la Ley 54/1997 del Sector Eléctrico, que es del siguiente tenor literal:

"2. Los productores en régimen especial gozarán, en particular, de los siguientes derechos:

a) Incorporar su producción de energía en barras de central al sistema, percibiendo la retribución que se determine conforme a lo dispuesto en la presente Ley.

A estos efectos, tendrá la consideración de producción de energía en barras de central la producción total de energía eléctrica de la instalación menos los consumos propios de dicha instalación de generación eléctrica".

La Ley 15/2012 realiza una definición muy similar a la contenida en la Ley 54/1997, con la salvedad de que sustituye " *producción total de energía eléctrica de la instalación*" por " *energía medida en bornes de alternador*". Refiere que al legislador fiscal le habría bastado adoptar la definición del Sector Eléctrico en la configuración del hecho imponible regulado en el artículo 4 de la Ley 15/2012, para que la generación sin alternador quedase incluida

Interpreta que se está incluyendo a todas las instalaciones de generación eléctrica con " *producción en barras de central*" que, a los efectos del IVPEE, son las que tienen " *energía medida en bornes de alternador*". A juicio de la parte, evidencia que, a la luz del IVPEE, aquellas instalaciones cuya energía eléctrica generada se realiza sin utilizar alternador, como la fotovoltaica, no tienen producción en barras de central.

Concluye que el legislador ha excluido del ámbito del IVPEE a las instalaciones de generación eléctrica que en su proceso de producción no utilizan alternador como la fotovoltaica.

La pretensión deducida en el recurso de casación y pronunciamientos que solicita, se concretan en los siguientes:

"[...] la pretensión deducida por mi mandante en el presente recurso de casación tiene por objeto la casación y anulación de la Sentencia número 1897/2021, dictada, con fecha 10 de mayo de 2021, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede en Granada), en virtud de la cual se desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 1755/2019, solicitando, en consecuencia, que se dicte sentencia con el siguiente pronunciamiento:

1. De acuerdo con el apartado primero del artículo 4 de la Ley 15/2012, la realización del hecho imponible del IVPEE requiere el cumplimiento de los siguientes elementos esenciales que configuran el impuesto (i) la producción de energía eléctrica (ii) su incorporación al sistema eléctrico y (iii) que dicha producción de energía eléctrica sea medida en barras de central.

2. El concepto " *producción medida en barras de central*" se encuentra definido por el apartado segundo del artículo 4 de la Ley 15/2012 y, según sus estrictos términos, se corresponde con " *la energía medida en bornes de alternador*", por lo que una correcta interpretación del hecho imponible del IVPEE, según los términos utilizados por la norma, determinaría que el tercer requisito se refiere a la producción de energía que se mide en los bornes del alternador.

3. En consecuencia, los generadores de energía eléctrica que no utilicen alternador en sus procesos de generación, como las instalaciones fotovoltaicas, no tienen " *producción en barras de central*" y, por consiguiente, dichas instalaciones quedan excluidas de la realización del hecho imponible descrito en el artículo 4 de la Ley 15/2012".

Termina solicitando de la Sala:

"[...] dicte en su día Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados".

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito fechado el 1 de junio de 2022, en el que aduce que el artículo 4.1 centra la realización del hecho imponible en la producción e incorporación de energía al sistema eléctrico, y, cuando se usa la expresión medida en barras de central, la intención del legislador es la de aludir a la energía neta que se incorpora a la red, sin tomar en consideración la pérdida de energía, o los consumos de la misma, que se producen hasta que se realiza dicha incorporación.

La definición que recoge el artículo 4.2 de la Ley 15/2012, se corresponde con la definición técnica de la expresión "barras de central", a saber: *"Potencia entregada a la red por una central eléctrica, equivalente a la potencia bruta generada menos las pérdidas en los transformadores, las pérdidas en los conductores de interconexión y los consumos de los servicios auxiliares propios de la central"*.

Añade que ese concepto básico es trasladable a las instalaciones que no utilizan alternadores, pues en última instancia viene referido a la potencia neta que es entregada a la red desde la instalación. Y precisamente ese concepto básico, por más general, es el que incorpora el art. 4.2 de la Ley 15/2012, trasladando la idea de producción neta en los mismos términos que se recogen en las disposiciones aplicables.

Tal interpretación no supone en ningún caso que se incurra en una aplicación analógica del precepto, lo que está prohibido por el artículo 14 de la LGT, pues la amplitud del artículo 4 viene avalada por la extensión subjetiva que resulta del apartado primero, gravando la producción e incorporación al sistema " *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*". La remisión realizada al Título IV de la Ley 54/1997, implica que la voluntad del legislador es que se entiendan comprendidas todas las instalaciones de producción, tanto las de régimen general ( arts. 21 a 26 de la Ley 54/1997), como las de régimen especial ( arts.27 a 31 de la Ley 54/1997), entre las que se encuentra la instalación fotovoltaica de régimen especial de titularidad de la recurrente.

Por consiguiente, afirma que una interpretación correcta del precepto nos lleva a concluir que desde el momento en el que una instalación, use o no energías renovables para producir energía eléctrica, incorpora energía neta a la red para su comercialización y distribución, se está realizando el hecho imponible y por tanto debe abonarse el IVPEE.

Sostiene que la mención a los bornes de alternador es meramente accesoria y procede de la definición más general o amplia empleada por la normativa del sector eléctrico. Lo que el legislador ha querido es que, a efectos del IVPEE se entienda por producción en barras de central la producción neta (energía neta generada), y para ello acude a la definición que mejor se acomoda a esa voluntad, sin que pueda ser determinante, ni excluyente, la existencia o no de un alternador, cuando es posible medir la producción sin alternador, como ocurre con las instalaciones fotovoltaicas y no ha sido cuestionado de contrario.

En relación con las cuestiones planteadas en el auto de admisión, propugna como doctrina correcta la siguiente:

"[...] El concepto "producción en barras de central" previsto en el artículo 4.2 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, debe interpretarse en el sentido de que también ha de entenderse producido el hecho imponible del IVPEE en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo, dada la naturaleza del proceso de generación de energía eléctrica que realiza, no precisa el empleo de alternador ni éste resulta compatible con tal proceso".

Termina solicitando a la Sala que:

"[...] dicte sentencia por la que fije doctrina en el sentido que propugnamos en el anterior apartado tercero del presente escrito, y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 3 de junio de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de noviembre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 14 de febrero de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.



## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Granada, impugnada en casación por la mercantil Alcor Power, SLU, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar cómo debe interpretarse el concepto "producción en barras de central" previsto en el artículo 4.2 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética y, en particular, aclarar si ha de entenderse producido el hecho imponible del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo, dada la naturaleza del proceso de generación de energía eléctrica que realiza, no precisa el empleo de alternador ni éste resulta compatible con tal proceso.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que recoge el auto de admisión, son los siguientes:

#### 2.1. Solicitud de rectificación de autoliquidaciones del IVPEE y solicitud de devolución.

La mercantil recurrente presentó con fecha 19 y 27 de noviembre de 2018, sendos escritos mediante los que se solicitaba la rectificación de las autoliquidaciones del IVPEE, Modelo 583, de los periodos 2013, anual, y 2014, tercer trimestre y, consecuentemente, la devolución de 5.924,02 euros.

Fundaba su solicitud, en síntesis, en que el hecho imponible del impuesto previsto en el artículo 4 de la Ley 15/2012, viene definido por la "[...] producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central" y que el mismo precepto dispone que "la producción en barras de central, a efectos de esta Ley, se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador". Señalaba que, en virtud de la naturaleza de su proceso de producción de energía eléctrica (fotovoltaica), no resulta preciso ni procede el empleo de alternador, circunstancia que, según entiende, supone no cumplir con una de las condiciones previstas en el hecho imponible -la producción en barras de central- y, consiguientemente, la no sujeción al impuesto.

Las anteriores solicitudes fueron desestimadas mediante resolución de 30 de mayo de 2019 de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de la AEAT de Granada y, frente a la misma, se interpuso reclamación económico-**administrativa** que se registró bajo el número NUM000 .

#### 2.2. Resolución económico-**administrativa**.

Con fecha 30 de septiembre de 2019, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, sala desconcentrada de Granada, dictó resolución por la que desestimó la reclamación económico-**administrativa**.

#### 2.3. Recurso contencioso-administrativo.

Contra la citada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional, la mercantil interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó con el número 1755/2019 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene, en esencia, en los fundamentos de derecho noveno, décimo y undécimo con el siguiente tenor literal:

"NOVENO.- Es menester que tengamos presente cuál es el tenor literal del precepto que regula el hecho imponible en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Se trata del artículo 4, que dispone: (...)

La parte actora sostiene que, con arreglo a una interpretación literal, la realización del hecho imponible exige la utilización de alternadores, por lo que, como se ha expuesto, como no utiliza alternadores no realiza el hecho imponible.

Sin embargo, tal tesis no se comparte por este Tribunal por diversas razones que a continuación se exponen.

En primer lugar, si realizamos una interpretación literal del precepto, se constata que el hecho imponible viene constituido por "la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica".

La referencia a "barras de central" se realiza como unidad de medida. Esto es, el hecho imponible, que es, se reitera, "la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica" se medirá de una determinada forma, en este caso en "barras de central".

La potencia en barras de central es la potencia entregada a la red, esto es, la potencia neta, una vez descontada la potencia consumida por los servicios auxiliares y la pérdida en los transformadores. En inglés se hace referencia a la misma como "net electrical (sic) output" y en francés como "puissance électrique nette".



Así resulta del apartado 2 del artículo 4, cuando señala que "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 tanto, de una interpretación literal no se deduce, en ningún caso, que para la realización del hecho imponible sea necesario el uso de un alternador, ya que, se reitera, el hecho imponible viene constituido por la producción de la energía eléctrica que se incorpora al sistema, y la referencia a "barras de central" se utiliza como simple unidad de medida que se corresponde con la "energía medida en bornes de alternador".

Que se use una unidad de medida no quiere decir que se exija el empleo de la unidad de medida.

DÉCIMO.- Una vez descartado que una interpretación literal de la norma lleve a la conclusión pretendida por la parte actora, hemos de indicar que igualmente si se realiza una interpretación sistemática o finalista de la norma se llega a la conclusión de que la mercantil realiza el hecho imponible aunque no use un alternador.

Y es que, se reitera, el hecho imponible es la producción de la energía eléctrica y su incorporación al sistema eléctrico, y la referencia a las barras de central es solo como unidad de medida.

Si la norma hubiese querido excluir del hecho imponible a las empresas que no utilicen alternador lo habría establecido expresamente, cosa que no se ha hecho.

La referencia a "barras de central" como simple o mera unidad de medida, y no como elemento esencial de la realización del hecho imponible se reitera en el artículo 6 de la Ley 15/2012, al regular la base imponible.

Además, en la Exposición de Motivos de la Ley se deja constancia de que la voluntad del legislador es gravar la "capacidad económica de los productores de energía eléctrica" mediante un impuesto que "se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación", lo que significa que la ley pretende gravar y grava toda la producción de energía eléctrica, y no excluye a las instalaciones que no usen alternador en ningún momento.

Una interpretación sistemática y finalista, además de la literal, en definitiva, nos llegan a la conclusión de que la mercantil recurrente realiza el hecho imponible descrito en el artículo 4 de la Ley 15/2012 aunque no utilice alternador.

UNDÉCIMO.- A mayor abundamiento hemos de indicar que, como señala la Abogacía del Estado, la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 183/2014, de 6 de noviembre, ya admitió la constitucionalidad del régimen fiscal que no discriminaba positivamente a los productores de energías renovables en la producción de energía eléctrica, por ser "la aplicación generalizada del impuesto una cuestión que responde a una opción del legislador que, respetando los principios constitucionales, cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo".

En el mismo sentido, la Dirección General de Tributos, en diversas consultas vinculantes, ha reiterado que el hecho imponible es la producción de energía eléctrica que se incorpora al sistema eléctric[o] y por la que se recibe una retribución, sin que sea necesario el empleo de una determinada técnica".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

## **SEGUNDO. Preceptos concernidos en este proceso y consideraciones previas a la resolución de la cuestión casacional objetiva.**

1. La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre) crea en su Título I el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), como 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 la Ley.

A su vez, el citado artículo 4 regula el hecho imponible de la siguiente forma:

"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.

3. Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal".



El artículo 6 de la Ley 15/2012, define la base imponible del impuesto en los siguientes términos:

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

A estos efectos, en el cálculo del importe total se considerarán las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en el período impositivo correspondiente, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares.

2. La base imponible definida en el apartado anterior se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades señaladas en el artículo 4 de esta Ley."

Conforme a lo anterior, la norma fiscal ha previsto un gravamen que debe recaer sobre las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, o de los regímenes económicos específicos en los territorios insulares y extrapeninsulares, por dos motivos que deben darse conjuntamente: la producción de energía eléctrica y su incorporación al sistema eléctrico.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley 15/2012 establece:

"Son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que realicen las actividades señaladas en el artículo 4."

2. A su vez, tal y como recoge el auto de admisión, la normativa del sector eléctrico contempla diversas definiciones sobre los conceptos controvertidos. Así, el artículo 3, apartados 30, 31 y 32 del Real Decreto 1110/2007, de 24 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento unificado de puntos de medida del sistema eléctrico (BOE de 18 de septiembre de 2007), dispone:

"30. Energía bruta generada: la energía producida por un grupo generador medida en bornes de alternador.

31. Energía neta generada o energía generada en barras de central: la energía bruta generada menos la consumida por los servicios auxiliares medida en barras de central, esto es, teniendo en cuenta las pérdidas para elevar la energía a barras de central.

32. Barras de central: Son las barras a las que se conecta el lado de alta del transformador de grupo de un grupo generador".

**TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala. Remisión íntegra a la sentencia de 30 de noviembre de 2022, pronunciada en el recurso de casación núm. 6908/2021 .**

En el citado recurso de casación -sustancialmente idéntico a éste- se ha dictado la primera de las sentencias en las que se aborda la totalidad de las cuestiones controvertidas.

Los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Decíamos en aquella sentencia, y reiteramos ahora, lo siguiente:

"1. La cuestión debatida se limita a determinar si la recurrente ha realizado o no el hecho imponible, tomando en consideración el contenido del art. 4 de la Ley 15/2012, que contiene una mención a la producción en barras de central que " *se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador*", todo ello partiendo de que, en el presente caso, es un hecho no discutido que nos encontramos ante una instalación fotovoltaica de pequeña potencia que no utiliza alternadores para la producción de energía eléctrica.

2. Tanto la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Granada de la Agencia Tributaria, como el TEARA desestimaron la pretensión de la recurrente por cuanto entendieron que la instalación fotovoltaica de la obligada tributaria produce energía, sea cual sea la forma de producción, y en cuanto que la incorpora a la red de transporte, realiza el hecho imponible del artículo 4 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre de Medidas Fiscales para la sostenibilidad energética.

3. La Sala de instancia desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto, razonando, en síntesis, que la expresión "barras de central", en su acepción técnica, se corresponde con la potencia entregada a la red por una central equivalente a la potencia bruta generada menos las pérdidas en los transformadores, las





perdidas en los conductores de interconexión y los consumos de los servicios auxiliares propios de la central, sin que su contenido venga vinculado o condicionado a que las instalaciones cuenten con un alternador, pues "lo relevante es la potencia neta que es entregada a la red desde una instalación que produzca esa energía y la entregue a la red, prescindiendo de que cuente o no con alternador pues éste es solo un elemento de medida".

4. Frente a ello, la recurrente sostiene, en esencia, que a efectos del IVPEE, la "producción en barras de central" se corresponde, única y exclusivamente con la energía en bornes de alternador, y que, por tanto, aquellas instalaciones cuya energía eléctrica generada se realiza sin utilizar alternador, como la fotovoltaica, no tienen producción en barras de central y, por consiguiente, quedan excluidas de la realización del hecho imponible descrito en el artículo 4 de la Ley 15/2012.

5. El Abogado del Estado en su escrito de oposición afirma que el artículo 4.1 centra la realización del hecho imponible en la producción e incorporación de energía al sistema eléctrico, y, cuando se usa la expresión medida en barras de central, la intención del legislador es la de aludir a la energía neta que se incorpora a la red, sin tomar en consideración la pérdida de energía, o los consumos de la misma, que se producen hasta que se realiza dicha incorporación.

6. La Sala no comparte la interpretación que postula la recurrente, por las siguientes razones.

6.1. El artículo 4 de la Ley del IVPEE define el hecho imponible, señalando en su apartado 1 que "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".

De su tenor se desprende que el hecho imponible definido en la Ley es " la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica", de forma que para que se realice es necesario que: **i)** se produzca energía eléctrica, cualquiera que sea la forma de su producción, y **ii)** que esa energía se incorpore a la red.

Ahora bien, al resultar necesario medir la energía eléctrica producida que se incorpora a la red eléctrica, se establece en la Ley un parámetro de medición, señalando seguidamente el precepto que esa energía será " medida en barras de central", disponiendo el apartado 2 que " 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".

Comparte esta Sala la interpretación realizada en la sentencia impugnada en casación, en la que se mantiene que la expresión potencia medida " en barras de central", en su acepción técnica, se corresponde " con la potencia entregada a la red por una central eléctrica, equivalente a la potencia bruta generada menos las pérdidas en los transformadores, las pérdidas en los conductores de interconexión y los consumos de los servicios auxiliares propios de la central", pues esa definición técnica de la expresión " Potencia en barras de central" es la que aparece recogida en el Diccionario Español de Ingeniería, editado por la Real Academia de Ingeniería de España, que constituye la referencia en el significado técnico.

Es, por tanto, la producción neta de energía entregada a la red eléctrica desde una instalación, cualquiera que sea la forma de su producción y, por ello, con independencia de que utilicen o no alternadores. En efecto, la potencia " en bornes de alternador" es la potencia medida a la salida del alternador, esto es, medida en un punto concreto, lo que implica que las productoras de electricidad que utilicen alternadores medirán la incorporación de energía entregada a la red en ese punto, la salida del alternador, pero no implica, como la recurrente pretende, que las instalaciones cuya energía eléctrica generada se produce sin utilizar alternador, como la fotovoltaica, no realizan el hecho imponible.

En suma, la realización del hecho imponible no está vinculada a que las instalaciones productoras de energía cuenten con un alternador, pues, como se ha expuesto, el hecho imponible definido en la Ley es " la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica", de forma que para que se realice es necesario que: **i)** se produzca energía eléctrica, cualquiera que sea la forma de su producción, y **ii)** que esa energía se incorpore a la red.

6.2. Ratifica esta interpretación si atendemos al ámbito subjetivo de aplicación que prevé el artículo 4, apartado 1, de la Ley 15/2012, al disponer que se grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central " 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". Esta remisión comporta que la voluntad del legislador es que se entiendan comprendidas **todas las instalaciones de producción**, tanto las de régimen general ( arts. 21 a 26 de la Ley 54/1997), como las de régimen especial ( arts. 27 a 31 de la Ley 54/1997), entre las que se encuentra la instalación fotovoltaica de régimen especial de la que es titular la recurrente.



Idéntica conclusión alcanzamos si la remisión la entendemos realizada al Título IV de la vigente Ley 24/2013, del Sector Eléctrico, de 26 de diciembre, que es aplicable a la totalidad de instalaciones de producción de energía eléctrica (art. 21), con especial mención a las instalaciones de energía eléctrica que utilicen fuentes de energía renovables (arts. 26.2 y 27).

De lo expuesto se colige que para la realización del hecho imponible definido en la Ley es necesario que una instalación, cualquiera que sea la forma de su producción, produzca e incorpore a la red energía eléctrica para su comercialización y distribución, midiéndose esa energía en barras de central, esto es, como potencia entregada a la red, equivalente a la potencia bruta generada menos las pérdidas en los transformadores, las pérdidas en los conductores de interconexión y los consumos de los servicios auxiliares propios de la central.

**6.3.** La conclusión referida, ateniendo a que el hecho imponible de este impuesto se realiza con la generación de energía eléctrica, cualquiera que sea la forma de su producción, y su incorporación neta a la red eléctrica, viene también avalada por los términos en que se pronuncia el preámbulo de la Ley 15/2012, al disponer 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".*

En similares términos se ha pronunciado esta Sala en sentencias de 8 de junio de 2021 (rec. cas 2554/2014) y 10 de junio de 2021 (rec. cas. 2955/2014) en las que analizando este impuesto ha declarado:

**"5.2.** Procede recordar, tal y como se ha recogido en esta resolución, que la creación y diseño de este impuesto responde, como ha declarado el Tribunal Constitucional, a una "opción del legislador" que cuenta con "un amplio margen para el establecimiento y configuración el tributo", siempre que respete los principios constitucionales, en particular el art. 31.1 CE de capacidad económica.

El IVPEE es un tributo de carácter directo, naturaleza real y devengo periódico (anual), que grava a las personas físicas y jurídicas, así como a las entidades a las que alude el artículo 35.4 LGT, que produzcan e incorporen energía eléctrica al sistema, siendo la base imponible el importe total que tales contribuyentes perciban por esa energía producida e incorporada, a los que se grava con un tipo fijo.

Como revelan los apartados I y II del preámbulo de la Ley 15/2012, el legislador ha proclamado la doble finalidad medioambiental y recaudatoria del IVPEE. La finalidad extrafiscal, de protección del medio ambiente, resulta proclamada en el preámbulo del texto legal, al señalar que "[U]no de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica", añadiendo que "Se trata de gravar a los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten en las mismas, que comportan indudables efectos medioambientales" (apartado II del preámbulo). La finalidad fiscal, obtener ingresos con los que financiar las cargas públicas, se refleja, a su vez, en el articulado de la Ley.

(...)

**5.3.** El designio medioambiental que se refiere en la creación de este impuesto y su exigencia a determinados agentes económicos guarda relación directa con la afectación, daño, consunción o reparación del dominio público, sin que quepa prueba de lo contrario frente a la configuración legal.

En efecto, la finalidad medioambiental del impuesto se refleja en que tiene por objeto gravar la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de tales redes, indudables efectos medioambientales".

**6.4.** Estima la Sala que, a diferencia de lo que aduce la recurrente, que considera que la sentencia de instancia ha infringido la jurisprudencia relativa al principio jurídico " *in claris non fit interpretatio*", pues se ha alejado del sentido de las palabras utilizadas por el legislador, la cuestión que ahora se plantea exige una labor interpretativa que excede del tenor de las palabras empleadas por el legislador, a fin de determinar si la intención del legislador era excluir de este impuesto a determinadas instalaciones que para la generación de energía eléctrica no utilizan alternador, como pretende la parte recurrente.

Pues bien, realizando esta labor hermenéutica, la Sala considera que el apartado 2 del artículo 4 de la LIVPEE, cuando dispone que "*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", lo que pretende establecer es que la producción en barras de central se corresponde con la producción neta de energía que se incorpora a la red, pasando a segundo plano, a tales efectos, que se utilice o no alternador pues, como ya se ha referido, corresponde a la potencia medida en un punto concreto.*

Esta interpretación se corresponde, de un lado, con el ámbito subjetivo del hecho imponible que, como se ha expuesto, se extiende a todas las instalaciones, cualquiera que sea la tecnología empleada para la generación de energía eléctrica; y de otro, con los pronunciamientos de esta Sala, que ya han sido referidos, y del TJUE. En efecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Décima, en su sentencia de 3 de marzo de 2021, recaída en el asunto C-220/19, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, mediante auto de 22 de febrero de 2019, en el procedimiento entre Promociones Oliva Park, S. L., y el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, despejó las dudas expuestas por la Sala de Valencia de este orden jurisdiccional, en relación con la compatibilidad del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica -IVPEE- con el ordenamiento europeo, declarando, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

*"50. En el presente asunto, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que el hecho imponible del IVPEE es la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, a saber, la producción neta de energía, definiéndose esta, en el sentido de la Ley 15/2012, como la energía de la que se excluyen los consumos auxiliares en la generación de la electricidad y las pérdidas hasta el punto de conexión a la red."*

**6.5.** No puede acogerse, por tanto, la falta de motivación denunciada por la recurrente, pues la sentencia impugnada sí expresa de modo suficiente -fundamentos jurídicos ...- las razones por las que alcanza la conclusión que declara, razones que, por ende, se han dado a conocer a las partes destinatarias de la sentencia, por lo que no puede sostenerse que no haya dado una respuesta fundada de la razón que le llevó a rechazar la pretensión de la recurrente. Cuestión distinta es que se discrepe del contenido de las explicaciones o razones que la sentencia proporciona.

**6.6.** Coincidimos con el Abogado del Estado en que la dicción literal del apartado 2 del artículo 4 de la LIVPEE permite sostener, como hace la sentencia, que se quiere fijar un parámetro de medida, pues no dice que la producción en barras de central será la energía medida en bornes de alternador, sino que lo que afirma es que la producción en barras de central "se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador", lo que puede interpretarse como referencia a una forma de medir pero no a esa medida concreta, siendo así que puede haber otras formas de medir que guarden relación con los conceptos empleados en el art. 4.2 LIVPEE aunque no concurren todos los elementos consignados en la definición.

**6.7.** En último término, de seguirse la interpretación apegada a la literalidad del precepto pretendida por la recurrente, excluyendo del hecho imponible las instalaciones que no cuenten con alternador, se produciría un supuesto de no sujeción no querido por el legislador, como se desprende del preámbulo de la Ley 15/2012 que declara expresamente que este impuesto "se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación".

#### **CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el concepto "producción en barras de central" previsto en el artículo 4.2 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, debe ser interpretado como producción neta de energía que se incorpora a la red, de forma que el hecho imponible del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica debe también entenderse producido en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo, dada la naturaleza del proceso de generación de energía eléctrica que realiza, no precisa el empleo de alternador ni éste resulta compatible con tal proceso".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 30 de noviembre de 2022 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los precedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

#### **CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

#### **QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.**



En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

## FALLO

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico cuarto de la sentencia de 30 de noviembre de 2022, pronunciada en el recurso de casación núm. 6908/2021 .

**Segundo.** Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Carmen Sánchez Valenzuela, en representación de la mercantil **ALCOR POWER, S.L.U.**, contra la sentencia dictada el 10 de mayo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1755/2019.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENJUR