



Roj: **STS 4565/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4565**

Id Cendoj: **28079130022022100454**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/12/2022**

Nº de Recurso: **5667/2021**

Nº de Resolución: **1616/2022**

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 6716/2021,**  
**ATS 3613/2022,**  
**STS 4565/2022,**  
**AATS 1893/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.616/2022**

Fecha de sentencia: 09/12/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5667/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/11/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5667/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1616/2022**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 9 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5667/2021, interpuesto por Planta Solar de Ra, S.L., representado por la procuradora de los Tribunales doña Carmen Sánchez Valenzuela, bajo la dirección letrada de don Cristian Zurita Martín, contra la sentencia dictada el 10 de mayo de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ("TSJA"), con sede en Granada, en el recurso núm. 1785/2019.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia núm. 1899/2021 de 10 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJA, con sede en Granada, que desestimó el recurso núm. 1785/2019, interpuesto por la representación procesal de Planta Solar de Ra, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) de 30 de septiembre de 2019, expediente núm. 18/982/2019, que desestimó la reclamación deducida frente a acuerdo de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Granada de la Agencia Tributaria, concepto Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica ("IVPEE"), denegatorio de solicitud de rectificación de autoliquidación del tercer trimestre de 2014 y la anual de 2013, así como la devolución de 5.952,90 euros.

### SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

**1.- Preparación del recurso.** La procuradora doña Carmen Sánchez Valenzuela, en representación de Planta Solar de Ra S.L.U., mediante escrito de 21 de junio de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 10 de mayo de 2021.

El TSJA tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de julio de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 16 de marzo de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) 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.

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."

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** La procuradora doña Carmen Sánchez Valenzuela, en representación de Planta Solar de Ra, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 5 de mayo de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que ésta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 4 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética ("Ley 15/2012"), "BOE" núm. 312, de 28 de diciembre; el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"),



"BOE" núm. 302, de 18 de diciembre y el artículo 9.3 de la Constitución Española ("CE"), "BOE" núm. 311, de 29 de diciembre.

Entiende que el hecho imponible, como elemento esencial en la configuración de cada tributo, debe ser interpretado en sus estrictos términos, pues a tenor del artículo 14 de la LGT no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Afirma que la Sala de instancia, incumpliendo las normas esenciales de interpretación, prescindió de un elemento esencial en la configuración del hecho imponible del IVPEE, que sería la producción medida en barras de central, omitiendo "de facto" lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 15/2012 para extender el ámbito del hecho imponible más allá de los estrictos términos utilizados por el legislador. En su opinión, desarrolla un razonamiento absurdo al sostener que la realización del hecho imponible no precisa el uso de alternador, pero sigue diciendo que la energía se mide en bornes de alternador, lo cual es fruto de la indebida interpretación "extensiva" que hace de la norma que regula el hecho imponible.

Considera infringida la jurisprudencia desarrollada en torno al principio jurídico elemental *in claris non fit interpretation*.

Para la recurrente, el término "barras de central" utilizado por la norma, tanto en el artículo 1, 4 y 6 de la Ley 15/2012, no es una unidad de medida, tal y como erróneamente considera la Sala *a quo* en la sentencia impugnada, y ello, por ignorar la definición que, de forma expresa, se incluye en la norma fiscal y, en concreto, en el artículo 4.2 de la Ley 15/2012 cuando dice 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, según el sentido gramatical de la definición ofrecida por la norma fiscal, no es necesario, como intenta la sentencia, 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.

Igualmente, cree 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, toda vez que -según apunta- los razonamientos jurídicos esgrimidos en la interpretación del artículo 4 de la Ley 15/2012 adolecen de una absoluta falta de motivación, incluso de racionalidad, consecuencia de la incoherencia en los términos utilizados, al calificar, sin el menor rigor, "barras de central" como "unidad de medida" y, además, sin indicar la fuente normativa utilizada, cuando correspondía emitir un pronunciamiento sobre la cuestión debatida observando los citados principios constitucionales, mediante el desarrollo de una fundamentación completa y ajustada a Derecho.

Asimismo, se refiere a la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 183/2014, de 6 de noviembre, ECLI:ES:TC:2014:183, citada por la sentencia recurrida en casación, considerando que, en el recurso de inconstitucionalidad de la Junta de Andalucía, "lo que cuestiona es que el tributo no establezca diferencias entre los distintos productores de energía eléctrica, en particular, entre los que utilizan fuentes de energía renovables y los que no, (...)." El error cometido por la Sala *a quo* - a su juicio- es palmario al identificar energías renovables como aquellas que no tienen alternador, lo cual no se ajusta a la realidad, puesto que no guarda relación el hecho de que la fuente de energía primaria utilizada en el proceso sea de origen renovable (solar, eólica, hidráulica, etc....) o no renovable (nuclear, combustibles fósiles, etc....), con el mecanismo, artificio o máquina que transforma esa energía primaria en energía eléctrica.

Manifiesta que, a lo largo de todo el debate jurídico, ha venido sosteniendo 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. A juicio de esa parte, los tres elementos identificados serían esenciales para poder considerar la realización del hecho imponible del IVPEE. Tal es así, que el apartado segundo del precepto transcrito dedica una definición específica al requisito (iii), "la producción en barras de central".

Tras reproducir los artículos 1, 4 y 6 de la Ley 15/2012, 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, entiende que, de acuerdo con los citados artículos, el IVPEE no grava cualquier producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, sino aquella que está "medida en barras de central".

Afirma que, en cuanto a las definiciones contenidas en la norma eléctrica no se desprende antinomia alguna con la norma fiscal, muy al contrario, corrobora lo que viene propugnado, en el sentido de que aquellas instalaciones que no utilizan alternador no realizan el hecho imponible.



Solicita, 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.

**4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 1 de junio de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, que 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 la mención a la producción en barras de central que "se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador", siendo así, 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.

Para el abogado del Estado, la interpretación que postula la recurrente no se debe admitir toda vez que centra la atención en la expresión "medida en barras de central" con exclusión de la proposición que encierra el precepto.

Así, afirma que se puede comprobar 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.

Cree que 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" ().

Entiende que la remisión realizada al Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, "BOE" núm. 285, de 28 de noviembre (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. A la misma conclusión se llegaría si la remisión se entendiera realizada al Título IV de la vigente Ley 24/2013, del Sector Eléctrico, de 26 de diciembre, "BOE" núm. 310, de 27 de diciembre, 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).

Defiende que la sentencia impugnada contiene una amplia motivación que resulta coherente y sitúa en su justa medida el alcance de la definición del concepto de "producción en barras de central", como expresión de la forma en que habrá de medirse la producción (y, en ese sentido es una unidad de medida o un parámetro a tomar en cuenta para medir la producción) y sin que al incorporar esa definición se pretenda excluir a determinadas instalaciones de producción, conclusión que no deja de ser lógica aunque no se comparta por la recurrente.

Respecto de la cita de la STC 183/2014, considera que el sometimiento a gravamen de las energías renovables, cualidad que concurre en la instalación de la recurrente como titular de una planta fotovoltaica, es ajustado a la Constitución, aunque no discrimine de manera positiva a estos productores, admitiendo, por tanto, que "la aplicación generalizada del impuesto en cuestión responde a una opción del legislador".



Rechaza las apreciaciones de la recurrente e insiste que la definición incorporada no atiende como elemento fundamental a la existencia de bornes de alternador, sino a los conceptos que deben medirse (producción neta).

La mención a los bornes de alternador es meramente accesoria y procede de la definición, más general, empleada por la normativa del sector eléctrico. Es por esa razón que el legislador no incorpora otras definiciones de producción en barras de central, como la contenida en el art. 30.2 de la Ley 54/1997 para las instalaciones de régimen especial. 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.

Apunta que la Exposición de Motivos de la Ley 15/2012 refleja que la voluntad del legislador es la contraria al que defiende el demandante: "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".

Entiende que, si se sigue una interpretación aferrada a la literalidad del precepto, excluyendo del hecho imponible las instalaciones que no cuenten con alternador, podría crearse un ámbito de exención no querida por el legislador.

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 este resulta compatible con tal proceso.

**5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 3 de junio de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 3 de octubre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 22 de noviembre de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. - La controversia jurídica.

El debate subyacente al recurso de casación deriva de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones del IVPEE, al considerar la recurrente que, tomando en consideración el art. 4 de la Ley 15/2012, que contiene la mención a la producción en barras de central que "se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador", no se ha realizado el hecho imponible, al tratarse de una instalación fotovoltaica de pequeña potencia que no utiliza alternadores para la producción de energía eléctrica.

Esta cuestión ha sido abordada, recientemente, en nuestra sentencia núm. 1587/2022, de 30 de noviembre, rca. 6908/2021.

### SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia recurrida.

La Sala de Granada desestimó el recurso contencioso administrativo, rechazando la rectificación de la autoliquidación del IVPEE, conforme a la *ratio decidendi* que, sobre este particular, despliegan los Fundamentos de Derecho Noveno, Décimo y Undécimo de la sentencia impugnada en casación:

"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 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".

**TERCERO. - Remisión a la sentencia núm. 1587/2022, de 30 de noviembre, rca. 6908/2021 .**

Reproduciremos a continuación los Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero de nuestra sentencia núm. 1587/2022, de 30 de noviembre:

"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.

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 pérdidas 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 quinto y siguientes- 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. - Criterio interpretativo de la cuestión con interés casacional y resolución de las pretensiones deducidas.**

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente y por remisión a la doctrina de nuestra sentencia núm. 1587/2022, de 30 de noviembre, rca. 6908/2021, procede declarar lo 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 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".



Siendo conforme la sentencia impugnada con la anterior doctrina, procede desestimar el recurso de casación.

**QUINTO. - Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

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

1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia, por remisión a la sentencia núm. 1587/2022, de 30 de noviembre, rca. 6908/2021.

2- No haber lugar al recurso de casación núm. 5667/2021 interpuesto por la representación procesal de Planta Solar de Ra, S.L. contra la sentencia núm. 1899/2021 de 10 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada (recurso núm. 1785/2019).

3.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDO