

# Estudios

## AUTORES

*José Manuel Almodí Cid*

*Belén Palao Bastardés*

*Eugenia Sanmartín*

*García-Osorio*

*Félix Daniel Martínez Laguna*

*Luca Cerioni*



# EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA (IVPEE) Y LA SENTENCIA DEL TJUE DE 3 DE MARZO DE 2021, ASUNTO C-220/19, OLIVA PARK: UNA VISIÓN CRÍTICA

---

**José Manuel Almudí Cid**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Miembro del Instituto de Derecho Europeo e Integración Regional  
Universidad Complutense de Madrid  
Miembro del grupo de expertos en impuestos indirectos. AEDAF (España)*

**Belén Palao Bastardés**

*Socia directora de BLN PALAO ABOGADOS, S.L.P.  
Miembro del grupo de expertos en impuestos indirectos. AEDAF (España)*

## *Title*

The Tax on the Value of Electric Energy Production and the decision of the CJEU of march 3 3, 2021, C-220-19, Oliva Park: a critical view

## *Resumen*

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, aprobado en el año 2012, ha sido cuestionado desde el primer momento, tanto en el ámbito nacional como de la Unión Europea, siendo así que, recientemente el Tribunal de Luxemburgo dictó sentencia, concluyendo que este impuesto es un impuesto de naturaleza directa y, como tal, no vulnera lo previsto en el ámbito de los impuestos especiales. En la medida en que el Tribunal Constitucional ya se pronunció en su momento respecto de la adecuación de este impuesto al principio de capacidad económica, este pronunciamiento viene a zanjar la polémica que, en su momento, creó la instauración de esta figura impositiva.

## *Palabras clave*

Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, impuesto indirecto, fin ambiental.

**Abstract**

The Tax on the Value of Electric Energy Production, approved in 2012, has been questioned, both at the national and the EU level. Recently, the Luxembourg Court issued a ruling concluding that it cannot be considered an indirect tax and therefore that it does not breach the rules on excise duties. As the Spanish Constitutional Court already ruled on the compatibility of this tax with the ability to pay principle, this ruling comes to settle the strong controversy created by the establishment of this figure.

**Keywords**

Tax on the Value of Electric Energy Production, Indirect Tax, Environmental Aim

*Fecha de recepción: 22-07-2021 / Fecha de aceptación: 4-10-2021 / Fecha de revisión: 23-12-2021*

Cómo referenciar: Almudí Cid, J.M. y Palao Bastardés, B. (2021). El Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) y la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, asunto c-220/19, Oliva Park: una visión crítica. *Revista Técnica Tributaria* (135), 17-34

## **SUMARIO**

1. Introducción
2. Las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana
3. El contenido de la sentencia
4. Análisis crítico de la sentencia
  - 4.1. La naturaleza indirecta del IVPEE
  - 4.2. La compatibilidad con la Directiva 2009/28/CE: indiferenciación de los distintos modelos productivos en virtud de criterios medioambientales
  - 4.3. Inexistencia de ayuda de Estado ilegal a raíz de discriminación positiva a los productores no nacionales
5. Bibliografía

## 1. Introducción

---

En los últimos años, la fiscalidad medioambiental ha ido ganando peso respecto de figuras impositivas tradicionales como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades, siendo así que, desde finales de la primera década del siglo XXI, se han aprobado multitud de impuestos que gravan la actividad de producción de electricidad, entre ellos, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (en adelante, IVPEE).

Para la mayor parte de la población española, la lectura de la factura que emiten las comercializadoras de energía resulta un enigma, a la vez que resulta complejo identificar cuál es la carga impositiva asociada al consumo de la electricidad, entendiéndose por esta tanto la soportada por el mecanismo de repercusión jurídica como aquella soportada indirectamente, como consecuencia de la traslación vía precio, de impuestos abonados en las fases previas a la comercialización, como ocurre con el caso del IVPEE.

De acuerdo con la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en el tramo minorista, el coste impositivo de la factura representaría un 21,3% del total (i.e. IVA e Impuesto sobre la Electricidad). Este coste, junto con los denominados peajes, que suponen un 41,14% del precio y cuya naturaleza impositiva podría llegar a ser objeto de debate, determina más de un 60% del importe total de la factura que las comercializadoras, por una vía o por otra, recaudan en nombre y por cuenta del Estado, frente al 37,56% que constituye, en realidad, el importe facturado en concepto de energía consumida.

Tal y como se desprende del Real Decreto 900/2015<sup>1</sup>, en el precio que abona un consumidor eléctrico ordinario a su comercializadora, se paga por tres conceptos: el coste de las redes, otros costes del sistema aparte de las redes (básicamente las primas a las renovables, cogeneración y residuos, retribución adicional para los sistemas no peninsulares y anualidad del déficit) y la energía que consume más el respaldo del sistema (esto es, la disponibilidad permanente del sistema para consumir).

Es en este último tramo de la factura, que conocemos como el tramo variable, y que depende de la energía consumida, en donde las comercializadoras incorporan los costes derivados de otras figuras impositivas que gravan la actividad de generación de electricidad, tales como el IVPEE, o bien otros tributos que gravan la actividad de producción de electricidad, como el denominado canon hidráulico que, de forma simplista, grava al 22% los rendimientos obtenidos por las centrales hidroeléctricas en la producción de electricidad y cuya adecuación al ordenamiento interno está siendo altamente cuestionada, o los múltiples tipos de cánones eólicos aprobados por las CCAA que buscan, resarcirse del

---

<sup>1</sup> Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo.

presunto impacto medioambiental y visual generado por los parques eólicos y que, curiosamente, no generan los parques fotovoltaicos.

En esta misma línea estarían también otros tributos, como el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, o el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, todos ellos aprobados por la Ley 15/2012<sup>2</sup>.

Dicha Ley introdujo en nuestro sistema el IVPEE, con efectos 1 de enero de 2013. Su objetivo, más allá del presunto fin medioambiental, desmentido en su momento por el Tribunal Supremo en sus Autos de fecha 14 de junio de 2016<sup>3</sup>, era financiar el denominado déficit de la tarifa eléctrica (tarifa de acceso), mediante la que se repercuten al consumidor los peajes por el transporte y distribución, así como las primas a la producción con energías renovables y cogeneración y otros costes incluidos en el suministro de la electricidad.

De acuerdo con las estadísticas publicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria<sup>4</sup>, el importe recaudado por este concepto, desde su fecha de entrada en vigor hasta el 31 de diciembre de 2020, asciende a un total de 11.061 millones de euros, siendo la media de recaudación anual de 1.382 millones de euros.

Es importante señalar que, como consecuencia de la aprobación del Real Decreto-Ley 15/2018<sup>5</sup>, se produjo un claro descenso en la recaudación para los años 2018 y 2019, ya que suspendió la recaudación de este impuesto respecto de los ingresos percibidos por la energía producida y vertida a la red durante el último trimestre de 2018 y el primero de 2019. Esta suspensión en la recaudación del impuesto buscaba paliar el incremento del precio de la electricidad experimentado por los consumidores durante dicho período, ya que, a finales del año 2018, el coste de la electricidad en España en el tramo minorista era uno de los más altos de Europa.

Recientemente, el Gobierno ha suspendido nuevamente la aplicación del IVPEE, mediante Real Decreto-Ley, ante el incremento histórico que el precio de la electricidad ha experimentado en el verano de 2021, con el fin de compensar los mayores costes que están soportando las empresas que determinan el coste de la electricidad en el mercado mayorista debido a la evolución del precio del gas natural y de los derechos de emisión del CO<sub>2</sub><sup>6</sup>.

Teniendo en cuenta el alto poder recaudatorio del impuesto, desde el principio resultó evidente que se trataba de un impuesto que iba a ser cuestionado

---

2 Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

3 ATC 168/2016, de 4 de octubre, ECLI:ES:TC:2016:168A.

4 Disponibles en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Memorias\\_y\\_estadisticas\\_tributarias/Estadisticas/Recaudacion\\_tributaria/Informes\\_anuales\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria/\\_Ayuda\\_Ejercicio\\_2020/6\\_\\_Otros\\_impuestos/6\\_\\_Otros\\_impuestos.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/_Ayuda_Ejercicio_2020/6__Otros_impuestos/6__Otros_impuestos.html)

5 Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores.

6 Real Decreto-Ley 11/2021, de 24 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización de agua.

tanto por su posible inadecuación al ordenamiento nacional como al ordenamiento de la Unión Europea. Así, la constitucionalidad de los artículos que regulan este impuesto fue objeto de dos cuestiones de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Supremo (en adelante, TS), que el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) decidió inadmitir<sup>7</sup>.

En la primera de ellas, el TC consideró que, al existir dudas respecto de la adecuación de este impuesto al ordenamiento de la Unión Europea, era pertinente el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de forma que, sólo resueltas las dudas, procedería el análisis de la constitucionalidad del impuesto<sup>8</sup>.

Tras devolverse el expediente al TS, las dudas existentes respecto de la adecuación de este impuesto al Derecho derivado de la Unión Europea fueron sorprendentemente despejadas, siendo así que, con fecha 10 de enero de 2018<sup>9</sup>, el TS elevó una nueva cuestión de inconstitucionalidad al considerar que este impuesto podría llegar a vulnerar el principio de capacidad económica dada su presunta similitud con el Impuesto sobre Actividades Económicas. Dicha cuestión fue a su vez inadmitida por el TC al considerar que el IVPEE no vulneraba el principio de capacidad económica.

No habiéndose dictado sentencia por el TS, en febrero de 2019 y, como consecuencia de la aprobación del Real Decreto-Ley 15/2018, entra en escena el Tribunal Superior de Justicia de Valencia (en adelante, TSJV), el cual decide, en contra del criterio del TS, formular la correspondiente cuestión prejudicial<sup>10</sup>, que es la que ha sido objeto de resolución por parte del TJUE en la Sentencia de 3 de marzo de 2021<sup>11</sup>.

En los siguientes apartados procederemos a exponer la controversia planteada y los argumentos manejados por el TJUE a favor de dicha compatibilidad.

## **2. Las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana**

---

En el marco de este procedimiento, el Tribunal remitente justificaba el planteamiento de la cuestión prejudicial al entender que, pese a la regulación del IVPEE como impuesto directo, el tribunal remitente consideró que su naturaleza y elementos esenciales eran propios de un impuesto indirecto, carente de una finalidad específica y que discriminaba las fuentes de producción de energía renovables, distorsionando el mercado interior y vulnerando la libre competencia.

---

7 Sobre este tema, cfr. R. Alonso García y J.M. Almudí Cid, 'El Tribunal Supremo ante la constitucionalidad y la europeidad de las leyes (a propósito del Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica)', *Revista de Administración Pública*, núm. 212, 2020, pp. 63 a 65.

8 ATS 5923/2016, de 14 de junio, ECLI:ES:TS:2016:5923:A.

9 ATS 3/2018, de 10 de enero, ECLI:ES:TS:2018:3A.

10 ATSJ Valencia de 22 de febrero de 2019, ECLI: ES:TSJCV:2019:13A.

11 STJUE de 3 de marzo de 2021, *Promociones Oliva Park, S.L.*, C-220/19, ECLI:EU:C:2021:163.

Así, las cuestiones elevadas por el TSJV al TJUE fueron las siguientes:

- i) En primer lugar, se cuestionaba la naturaleza indirecta del impuesto toda vez que, de ser considerado un impuesto de carácter indirecto, el TSJV planteaba la adecuación de este impuesto a lo previsto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118<sup>12</sup> ya que, a su juicio, estaríamos ante un impuesto indirecto sin finalidad específica y con exclusiva voluntad recaudatoria, sin que la calificación que le atribuye el Derecho nacional pueda primar sobre la interpretación del Derecho de la UE.
- ii) En segundo lugar, el TSJV planteaba que el IVPEE carecía de una finalidad medioambiental toda vez que, a juicio del Tribunal remitente, este impuesto grava de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medioambiente. De ser cierta esta afirmación, el Tribunal consideraba oportuno analizar la posible vulneración de con infracción de los artículos 1, 3, apartados 1, 2 y 3.a), en relación este último con el artículo 2.k), de la Directiva 2009/28<sup>13</sup>.
- iii) En tercer lugar, el TSJV planteaba si el IVPEE podría vulnerar los principios de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables, toda vez que este impuesto no establece distinción alguna entre la energía procedente de fuentes no renovables y la que procede de fuentes renovables. La homogeneidad en el tratamiento fiscal con independencia del origen de la energía supondría, a juicio del Tribunal remitente una discriminación de la energía eléctrica procedente de fuentes renovables y por lo tanto, una vulneración de lo previsto en el sistema de apoyo previsto en el artículo 2.k) y concordantes de la Directiva 2009/28/CE.
- iv) Por último, el Tribunal planteaba si el principio de libre competencia se opone al IVPEE, ya que como consecuencia de la configuración del impuesto, existe una discriminación positiva a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, puesto que la energía eléctrica importada y producida por productores no nacionales no está sujeta al pago de este impuesto.

### 3. El contenido de la sentencia

Antes de entrar a analizar en detalle el contenido del pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo, lo primero que queremos poner de manifiesto es que, sorprendentemente y teniendo en cuenta los importes objeto de discusión<sup>14</sup>, se trata de una sentencia dictada sin conclusiones del Abogado General. En este

---

12 Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales y por al que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

13 Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.

14 Recordemos que la recaudación, hasta el 31 de diciembre de 2020, por este concepto, ascendía a 11.061 millones de euros.

sentido, es importante recordar que el procedimiento ante el TJUE consta de dos fases: una primera fase escrita y una segunda fase oral, en la que se enmarcan las conclusiones del Abogado General. De acuerdo con lo previsto en el artículo 20 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, solo en aquellos casos en los que el Tribunal considere que el asunto no plantea una cuestión jurídica nueva, procederá juzgar el asunto sin conclusiones por parte del Abogado General<sup>15</sup>.

Por lo tanto, la ausencia de las conclusiones indica que, tras oír a las partes, el TJUE tuvo claro el sentido de la Sentencia a dictar y consideró que el asunto no planteaba ninguna cuestión nueva, lo que le facultaba para dictar sentencia sin necesidad de tener en cuenta las reflexiones del Abogado General.

Sentado lo anterior y entrando ya en el análisis del contenido de la sentencia, en concreto en lo que respecta a la primera cuestión prejudicial, se trataba de analizar si el IVPEE, tal y como sostenía el TSJV, podía calificarse como un impuesto de naturaleza indirecta en atención a sus elementos configuradores o bien, se trata de un impuesto de naturaleza directa tal y como constaba en la normativa reguladora del impuesto, tanto en la Exposición de Motivos de la Ley 15/2012 como, posteriormente, en su articulado.

La calificación de este impuesto como un impuesto de naturaleza directa o indirecta resulta primordial toda vez que, tratándose de un impuesto indirecto que recae sobre un producto previamente sujeto a impuestos especiales, en concreto al impuesto sobre la electricidad, entraría en juego lo previsto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118. Conforme a esta norma, los Estados Miembros pueden imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes de carácter indirecto siempre y cuando se cumplan dos condiciones: en primer lugar, que el impuesto creado tenga una finalidad específica y, en segundo lugar, que las normas que regulen dicho impuesto respeten las normas impositivas aplicables en materia de impuestos especiales y del impuesto sobre el valor añadido.

El TJUE, tras recordar que, de acuerdo con su jurisprudencia, la naturaleza indirecta de un impuesto, tasa o exacción con arreglo al Derecho de la Unión Europea es una prerrogativa que le pertenece en exclusividad, pasa a analizar los elementos configuradores del impuesto. Continúa el TJUE señalando que el IVPEE grava la producción neta de electricidad y no se percibe directamente de los consumidores ya que los operadores económicos que producen dicha electricidad son los que se ocupan de incorporarla al sistema.

En consecuencia, a juicio del Tribunal, estamos ante un impuesto que no se traslada mediante el mecanismo de repercusión, elemento este característico de los impuestos indirectos, si bien cabría argumentar a este respecto que, en principio, el consumidor final podría llegar a soportar íntegramente el coste económico del impuesto, en aquellos casos en los que se incorporase este impuesto en el precio de la energía puesta a consumo.

---

15 Así, el artículo 20 *in fine* establece lo siguiente: «[...] Si considera que el asunto no plantea ninguna cuestión de derecho nueva, el Tribunal de Justicia podrá decidir, oído el Abogado General, que el asunto sea juzgado sin conclusiones del Abogado General. [...]».

No obstante, el TJUE concluye que el IVPEE no constituye un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad que se refiere la Directiva 2003/96 en base a los siguientes argumentos:

- En primer lugar, porque, en ausencia de un mecanismo de repercusión, el hecho de que el IVPEE entrañe un incremento en el precio de la energía no permite, por sí solo, llegar a la conclusión de que el coste económico de este impuesto sea soportado íntegramente por los consumidores;
- En segundo lugar, porque, en atención a la configuración de la base imponible del impuesto (i.e.: el importe percibido por el sujeto pasivo por la producción e incorporación de energía eléctrica a la red), dicho importe incluye una serie de conceptos que no están directamente relacionados con la energía producida, como, por ejemplo, la retribución específica de la producción de electricidad de fuentes renovables o los servicios de ajuste.

La inclusión de este tipo de conceptos en el marco retributivo implica que, a juicio del TJUE, el IVPEE sea un impuesto que se calcule «[...] *en función exclusivamente del productor de la electricidad, sobre la base de los ingresos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad producida e incorporada al sistema eléctrico, Así pues, no cabe constatar un vínculo directo e indisociable entre este impuesto y el consumo de electricidad [...]»*<sup>16</sup>.

La principal consecuencia es que, no siendo un impuesto de naturaleza indirecta, no resultaría de aplicación lo previsto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118.

En cuanto a la segunda y tercera cuestiones prejudiciales en las que el Tribunal remitente solicitaba que se analizase la posible vulneración de los artículos 1, 3, apartados 1, 2 y 3.a), en relación este último con el artículo 2.k), de la Directiva 2009/28, así como de los principios de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables, el TJUE señala que, efectivamente, esta normativa fija un marco común de actuación para todos los Estados Miembros para el fomento de las fuentes de energías renovables estableciéndose objetivos nacionales de consumo final bruto de energía procedente de fuentes de energías renovables.

A tal fin, el artículo 3, apartado 3 de la Directiva 2009/28, establece que, con el fin de velar por el cumplimiento de los objetivos nacionales, cada Estado Miembro podrá aplicar medidas de apoyo en forma de exenciones o desgravaciones fiscales.

Por tanto, lo que se discute es si, en esencia, la implantación de un impuesto como el IVPEE, que implica un incremento en el coste de producción, puede suponer un incumplimiento de lo previsto en esta normativa, toda vez que el ensanchamiento de los costes de producción puede suponer un desincentivo de la producción de energía eléctrica de fuentes renovables, toda vez que grava a

---

<sup>16</sup> STJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19, citada, apartado 58.

todos los productores de energía nacionales, con independencia del tipo de energía producida.

Y el TJUE concluye señalando que, si bien el artículo 3, apartado 3 de la Directiva 2009/28 conmina a los Estados Miembros a establecer medidas de apoyo para fomentar el cumplimiento de los objetivos nacionales, este artículo no impide que los Estados Miembros puedan aprobar medidas fiscales que graven la actividad de producción de energía eléctrica procedente de fuentes de energía renovables<sup>17</sup>.

Finalmente, en la última cuestión prejudicial, se plantea la posible vulneración del artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) y de los artículos 32 a 34 de la Directiva 2009/72<sup>18</sup>, ya que a juicio del Tribunal remitente, este impuesto solo grava la energía producida e incorporada a la red por productores nacionales y no la energía importada y producida por productores no nacionales.

El TJUE recuerda que, a la hora de aplicar el artículo 107.1 del TFUE, un impuesto solo tendrá la consideración de ayuda de estado cuando constituya un medio de financiación de una medida de ayuda estatal. En el caso del IVPEE, el TJUE considera que no concurre esta circunstancia por lo que no se vulneraría lo previsto en el artículo 107.1 del TFUE<sup>19</sup>.

Respecto de la posible vulneración de la Directiva 2009/72, que regula el principio general de no discriminación en el ámbito del mercado interior de la electricidad, el TJUE concluye señalando que conforme a decisiones previas, el principio de no discriminación recogido en el artículo 3, apartado 1 de la Directiva 2009/72, solo resulta aplicable en aquellos casos en los que pueda considerarse que esta Directiva tiene por objeto la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados Miembros. Puesto que en este caso se trataría de una norma nacional, el TJUE concluyen señalando que este principio de no discriminación no resulta aplicable al caso de autos<sup>20</sup>.

## 4. Análisis crítico de la sentencia

### 4.1. La naturaleza indirecta del IVPEE

De cara a poder evaluar correctamente el razonamiento del TJUE, es importante echar la vista atrás y analizar la jurisprudencia preexistente. A estos efectos, en el asunto *Braathens* (1999)<sup>21</sup>, el TJUE declaró que debe considerarse que un impuesto encaminado a la protección del medio ambiente y que recae sobre el tráfico aéreo, calculado en función de datos relativos al consumo de carburante y a las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno en un tra-

17 STJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19, citada, apartado 69.

18 Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE.

19 STJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19, citada, apartado 75.

20 STJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19, citada, apartados 78 y 79.

21 STJUE de 10 de junio de 1999, C-346/97, ECLI:EU:C:1999:291, apartados 22 y 23.

yecto aéreo medio del tipo de avión utilizado, grava el consumo de dichos carburantes, tratándose de un impuesto indirecto en la medida en que existe una relación directa e indisoluble entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes emitidas al producirse dicho consumo.

Por el contrario, en el asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems*<sup>22</sup>, en donde el TJUE analizó el presunto carácter indirecto de impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad, consideró que, en tanto en cuanto el volumen de electricidad generado por un reactor nuclear no estaba directamente condicionado por la cantidad de combustible nuclear empleado, pudiendo variar la producción en función de la naturaleza y de las propiedades del combustible utilizado y del grado de rendimiento del reactor de que se trate, no existía una relación directa e indisoluble entre el uso de combustible nuclear y el consumo de la electricidad producida por el reactor de una central nuclear.

Este último asunto, donde el TJUE no apreció la existencia de un vínculo inmediato y directo, es sumamente relevante ya que establece que, a efectos de las Directivas 2003/96/CE y 2008/118/CE, cabría hablar de impuestos de naturaleza indirecta siempre que exista dicho vínculo, con independencia de que el impuesto sea o no repercutido al consumidor<sup>23</sup>.

Así, tradicionalmente, el TJUE ha venido señalando que nos encontraremos ante impuestos de carácter indirecto cuando, con independencia de quién resulte el sujeto pasivo, el consumidor final soporta íntegramente el peso económico del impuesto de manera indirecta, ya sea por el mecanismo de repercusión o bien, por la traslación, vía precio del tributo, lo que implica un resultado neutro, en términos económicos, en sede del productor<sup>24</sup>.

A la luz de la jurisprudencia previa del TJUE, el contenido de la sentencia *Oliva Park* resulta sorprendente por varios motivos:

En primer término porque, a juicio del TJUE y en contra de lo que venía sosteniendo hasta la fecha, a la hora de calificar un impuesto como indirecto, el hecho de que el mismo sea trasladable vía precio al consumidor no es un elemento que sirva, por sí solo, para calificar este impuesto como un impuesto de naturaleza indirecta.

Y justifica su postura señalando que, de ser cierta esta afirmación, todos los impuestos que recayesen sobre la actividad de producción de energía eléctrica pasarían a tener la consideración de impuestos indirectos.

Coincidimos con el TJUE en que un incremento en el precio del consumidor final no determina, necesariamente, que el IVPEE se traslade completamente a los consumidores. No obstante, como hemos señalado previamente, la traslación total del coste del mencionado impuesto es una cuestión que debería poder

---

22 STJUE de 4 de junio de 2015, C-5/14, ECLI:EU:C:2015:354, apartados 63 a 65.

23 Tampoco consideró el TJUE que concurría el mencionado vínculo inmediato y directo con el consumo de electricidad en el caso del canon eólico aprobado por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, que gravaba la utilización de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica. STJUE de 20 de septiembre de 2017, C-215/16, ECLI:EU:C:2017:705, apartado 51.

24 STJUE de 4 de junio de 2015, C-5/14, citada, apartado 63.

ser acreditada empíricamente ante el tribunal nacional, sin que, a nuestro juicio, la mera hipótesis de una traslación parcial (y no íntegra) del IVPEE permita, tal y como ha hecho el TJUE, descartar que nos encontramos ante un impuesto indirecto.

Así, a diferencia de lo declarado por el TJUE en su sentencia de 3 de marzo de 2021, consideramos que la valoración de si el IVPEE es trasladado íntegramente a los consumidores españoles debería haber correspondido al tribunal nacional que planteó la cuestión prejudicial. Precisamente, esta fue la posición de la Comisión Europea en la observaciones escritas, fechadas el 25 de junio de 2019, presentadas ante el Tribunal de Luxemburgo en el marco del procedimiento judicial motivado por la cuestión prejudicial elevada por el TSJ de Valencia<sup>25</sup>.

Llegados a este punto, es claro el TJUE no ha tenido en cuenta lo dispuesto en la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 15/2018, en donde el Gobierno señalaba que la exoneración temporal del IVPEE, coincidente con los meses de mayor demanda y mayores precios en los mercados mayoristas de electricidad, está justificada en consonancia con los fines que perseguía esta norma y que no eran otros que:

*«[...] asegurar que ante unas expectativas de precios finales elevados y sostenidos en el tiempo, los consumidores tienen información e instrumentos para gestionar su demanda, optimizar su consumo y reducir su factura energética, proyectándose esta regulación de forma instantánea sobre la situación jurídica existente [...]».*

A nuestro juicio, en dicha Exposición de Motivos quedaba claro que existe un vínculo inmediato y directo entre la energía producida por los productores de electricidad y el precio de esta en el tramo mayorista, vinculación que se traslada al tramo minorista vía incremento de precio pues de lo contrario, no habría sido necesario aprobar esta exoneración temporal con la finalidad de *«reducir su factura energética»*.

Por otra parte, ha de traerse a colación la sentencia *Fondazione Santa Lucia*<sup>26</sup> en donde el TJUE analizaba la posible calificación como impuestos de los importes destinados a cubrir los costes generales del sistema eléctrico. En dicho pronunciamiento, el TJUE señala varias cuestiones que, a nuestro juicio resultan relevantes:

- i) En primer lugar, que para que dichos importes puedan tener la calificación de impuestos, *«[...] es preciso que exista una obligación de abonar tales importes y que, en caso de incumplimiento de esta obligación, las autoridades competentes ejerzan acciones legales contra la persona obligada al pago, teniendo presente que la persona jurídicamente obligada a*

---

25 R. Alonso García y Almudí Cid, J.M., «La declaración de compatibilidad del impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) con el Derecho de la Unión Europea: asunto Oliva Park (Sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19)», *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 77, 2021, p. 114.

26 Sentencia del TJUE de 18 de enero de 2017, C- 189/15, ECLI:EU:C:2017:17.

*realizar el pago no es necesariamente el consumidor final al que se repercuten tales importes [...];*

- ii) En segundo lugar que dichos importes estén destinados financiar, no necesariamente los costes de producción y de distribución de la electricidad, sino objetivos de interés más general; y,
- iii) En tercer lugar, que tales costes sean trasladables al consumidor, lo que ocurre cuando los costes generales del sistema eléctrico se cargan a los consumidores de electricidad, incluidas las empresas, y se reparten entre ellos mediante su inclusión en las facturas de electricidad. En este caso, el tribunal remitente confirmó que tales costes estaban directamente relacionados con la electricidad consumida toda vez que los costes generales del sistema eléctrica italiano eran decrecientes en función del consumo de electricidad.

Y, partiendo de estas premisas, en esta sentencia el TJUE concluyó que, «[...] *Habida cuenta de las consideraciones que se han expuesto, y bajo la reserva de que el órgano jurisdiccional remitente verifique los datos de hecho y las normas de Derecho nacional en que las mismas se basan, procede hacer constar que los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico constituyen impuestos indirectos en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 2003/96. [...]*».

La conclusión que extraemos de esta sentencia es clara, en el sentido de que, no existiendo un vínculo directo e inmediato de los importes repercutidos al consumidor en concepto de costes generales del sistema eléctrico, a juicio del TJUE, tales importes podrían tener la consideración de impuestos indirectos, siempre y cuando concurren una serie de circunstancias.

En consecuencia, la sentencia *Oliva Park* viene a modificar el contenido de la Sentencia *Fondazione Santa Lucia* ya que, existiendo una gran similitud entre la figura de los costes generales del sistema eléctrico y el IVPEE, al tratarse de costes de generación, en este último caso, el TJUE concluye que no es un impuesto indirecto, y ello como consecuencia de la ausencia de vínculo directo entre el impuesto y la energía consumida.

A nuestro juicio, la existencia del vínculo a que se refiere el TJUE no es imposible de justificar. Es cierto que el IVPEE es un impuesto que se recauda en la fase mayorista, esto es, en la fase de producción, sin embargo, en nuestra opinión, no resulta complicado justificar la traslación de este impuesto al precio a abonar el tramo minorista.

Así, por regla general, en la factura de la luz existen cinco conceptos que deben ser tenidos en cuenta: el término de potencia, el término de energía, el impuesto sobre la electricidad, el alquiler de los equipos y el impuesto sobre el valor añadido.

En cuanto al término de potencia, se trata de un término fijo que resulta de tener disponible en todo momento la potencia contratada. Se obtiene multiplicando la potencia contratada por los días que engloba la factura y por el término de potencia al precio voluntario para el pequeño consumidor (también denomi-

nado tarifa regulada) que fija el Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital o, en su caso, por el precio de tarifa del mercado.

La tarifa regulada integra el precio del término de potencia del peaje de acceso y el margen de comercialización mientras que en el caso de la tarifa libre, la misma incorpora tanto el precio del término de potencia de los peajes como todos los costes ya sea directos o indirectos necesarios para la venta del producto y el margen de la comercializadora que fije el mercado.

Por su parte, el término energía es un precio que se compone del término de energía del peaje de acceso (fijo) y del coste de producción de la energía eléctrica en cada período (variable), siendo así que el término de energía del peaje de acceso es un importe que fija anualmente el gobierno. Por su parte, el coste de producción de energía eléctrica se compone del precio horario del mercado de electricidad, de los servicios de ajuste del sistema así como de otros costes asociados al suministro.

Y es este concepto, el término energía, el que está vinculado de forma directa e indisociable al IVPEE, ya que este tributo constituye un coste asociado a la producción y vertido de energía a la red por lo que existe un vínculo directo e inmediato al menos con uno de los dos términos objeto de facturación en contra de lo que sostiene el TJUE.

En cuanto al segundo aspecto que interesa destacar de la Sentencia *Oliva Park* es que otra de las razones que invoca el TJUE para declarar la compatibilidad del IVPEE con el Derecho de la Unión es que la base imponible del impuesto toma en consideración las circunstancias particulares del productor. Así, el TJUE sostiene que el importe que percibe el productor es un importe que fija el legislador español en atención a las características propias del productor.

En efecto, dicho importe viene determinado por el artículo 14.5 de la Ley 24/2013<sup>27</sup>, en el que se establece que la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica al productor incorpora diversos conceptos, incluidos la energía eléctrica negociada a través de los mercados diario e interdiario, servicios de ajuste, la retribución en concepto de mecanismo de capacidad, la retribución adicional relativa a la producción de energía eléctrica en los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares y la retribución específica para la producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos.

Partiendo de este modelo retributivo, el TJUE considera que no estamos ante un impuesto indirecto toda vez que los elementos que integran la base imponible del impuesto no dependen, en exclusiva, de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema.

En defensa de su postura, el TJUE trajo a colación las manifestaciones del Gobierno español en relación con servicios de ajuste, en el marco de los cuales se retribuye la disponibilidad de una determinada capacidad de producción, así como de los mecanismos de capacidad, en cuyo marco, a su vez, el importe que constituye la retribución de los productores de que se trata se fija en una deter-

---

<sup>27</sup> Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico.

minada cantidad de euros por megavatio y se basa, respectivamente, en la puesta a disposición de una determinada capacidad de producción y en el tamaño y capacidad de producción de la planta.

Según las autoridades españolas, así sucede igualmente con la retribución específica de la producción de electricidad de fuentes renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, así como de la producción de electricidad en los territorios no peninsulares, respecto de los cuales se prevé un pago adicional en relación con los ingresos en el mercado de electricidad percibidos por los productores de que se trate<sup>28</sup>.

Lo anterior conduce al Tribunal de Luxemburgo a considerar que el IVPEE se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico.

Por ello, el TJUE concluye sosteniendo que no cabe constatar un vínculo directo e indisociable entre el impuesto español y el consumo de electricidad, lo que excluye su incompatibilidad con el Derecho de la Unión<sup>29</sup>.

Llegados a este punto y teniendo en cuenta todos los conceptos que conforman la factura eléctrica, que hemos analizado previamente, sorprende sobremanera esta afirmación ya que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 97 de la Ley 38/1992<sup>30</sup>, la base imponible del impuesto sobre la electricidad será la base imponible que se determine a efectos del IVA, esto es, el importe de la contraprestación pactada, excluido el propio impuesto sobre la electricidad.

Dicha contraprestación, como hemos visto antes, está compuesta por conceptos que, claramente, no están vinculados con la electricidad consumida y que, de hecho, son objeto de facturación con independencia de que se haya consumido o no electricidad por parte del consumidor final, así como por otros mixtos, como ocurre con el término de energía, que se compone por el precio de la electricidad junto con la retribución a determinados costes generales del sistema.

Por lo tanto, es claro que, en el caso del impuesto sobre la electricidad la base imponible está conformada por conceptos que nada tienen que ver con la energía eléctrica consumida y, sin embargo, nadie duda de que estamos ante un impuesto de naturaleza indirecta.

Y prueba de que en la factura eléctrica existen conceptos que forman parte de la base imponible del impuesto que nada tienen que ver con la energía consumida es que, tal y como ha señalado la Dirección General de Tributos en varias ocasiones<sup>31</sup>, en aquellos casos en los que sea posible acreditar que no ha existido facturación por el término energía consumida, como consecuencia de una ausencia efectiva de suministro eléctrico, como, por ejemplo, ausencia en caso

---

28 Asunto *Promociones Oliva Park, S.L.*, C-220/19, citado, apartado 57.

29 Asunto *Promociones Oliva Park, S.L.*, C-220/19, citado, apartado 57.

30 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, reguladora de los Impuestos Especiales

31 Ver contestación vinculante de la DGT de 14 de febrero de 2017, CV0392-17.

de lectura del contador, no resultará exigible este impuesto, con independencia de que exista una facturación por el término potencia contratada.

Como cabe observar, con esta interpretación, la Dirección General de Tributos está reconociendo implícitamente que en la factura de electricidad hay conceptos que no están vinculados con el consumo de electricidad, siendo uno de ellos el término de potencia.

Por otra parte, es claro que un planteamiento formalista como el utilizado por el TJUE en el asunto *Oliva Park*, que atiende a si se toman en consideración, en alguna medida, las circunstancias del productor para cuantificar el tributo, con el fin de descartar la existencia de un vínculo inmediato y directo entre el IVPEE y las sumas abonadas por el consumidor, abre las puertas a que convivan con los impuestos especiales otras figuras impositivas que, deliberadamente, pueden haber sido creadas por los legisladores nacionales con la intención de que la carga tributaria se traslade a los consumidores vía precio.

En el caso particular del IVPEE, no puede perderse de vista que este tributo, como ya señalamos, fue suspendido temporalmente por el Gobierno, durante el último trimestre de 2018 y el primero de 2019, con el fin de paliar el incremento del precio de la electricidad experimentado por los consumidores durante dicho período; circunstancia que, a nuestro juicio, revela el vínculo inmediato y directo que ha sido descartado por Luxemburgo<sup>32</sup>.

Dicho en otros términos, el hecho de que la configuración del tributo que grava la producción eléctrica permita, en alguna medida, tomar en consideración determinadas circunstancias personales de los productores de energía, que tienen reflejo en la retribución que estos perciben por volcar energía a la red eléctrica y, por ende en la determinación de la base imponible, no debería haber conducido al TJUE a considerar que no hay una vinculación entre el IVPEE y el coste que acaba soportando el consumidor final.

#### **4.2. La compatibilidad con la Directiva 2009/28/CE: indiferenciación de los distintos modelos productivos en virtud de criterios medioambientales**

---

En cuanto a la compatibilidad de este impuesto con la Directiva 2009/28/CE, el TJUE mantiene el criterio que emana del asunto *Elecdedy Carcelén e.a.*, donde señalaba que del propio tenor del artículo 3.3 de la Directiva 2009/28, y en especial del término «podrán», los Estados miembros no están en absoluto obligados a aplicar sistemas de apoyo para promover la utilización de energía procedente de fuentes renovables, ni, con mayor razón, a configurarlos, si decidieran aplicar tales sistemas, como exenciones o desgravaciones fiscales.

---

32 Según hemos señalado previamente, el Real Decreto-Ley 12/2021, a diferencia de su antecesor, evita hacer referencia a la intención de minorar el coste de la electricidad para los consumidores, cuestión más que evidente dado que se rebaja, al mismo tiempo, el Impuesto sobre el Valor Añadido relativo al consumo eléctrico, limitándose a señalar el Preámbulo que el ahorro pretende generarse, a través de esta medida, en sede de los productores de electricidad.

De este modo, los Estados Miembros disponen de un margen de apreciación respecto a las medidas que consideren adecuadas para alcanzar los objetivos globales nacionales obligatorios fijados en el artículo.

En consecuencia, la posibilidad prevista en el artículo 3.3 de la Directiva 2009/28/CE de que los Estados miembros establezcan sistemas de apoyo para promover la utilización de la energía procedente de fuentes renovables, en su caso en forma de exenciones o desgravaciones fiscales, no implica en absoluto que éstos no puedan gravar a las empresas que desarrollan esas fuentes de energía y, concretamente, a los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica<sup>33</sup>.

Como cabe observar, el planteamiento del TJUE es plenamente coincidente con la doctrina del TC español en relación con el principio de igualdad, según la cual el ordenamiento no consagra un derecho subjetivo a la desigualdad de trato.

#### **4.3. Inexistencia de ayuda de Estado ilegal a raíz de discriminación positiva a los productores no nacionales**

---

Como ya señalamos en otro lugar, al tratarse de un tributo de carácter directo, el hecho de que se exonere de gravamen a la energía producida fuera del territorio de aplicación del impuesto e importada en el territorio español, no plantearía problema alguno ya que, por una parte, el Derecho de la Unión permite la denominada discriminación inversa<sup>34</sup>, y, por otra, al tratarse de una producción de electricidad que tiene lugar fuera del territorio español, no cabe considerar, a nuestro juicio, que nos encontremos ante situaciones comparables<sup>35</sup>.

Esta es la conclusión alcanzada por el TJUE, que declaró que de los autos no se desprendía que los ingresos procedentes de la percepción del IVPEE constituyeran el modo de financiación de una medida de ayuda estatal. De ello se colige que no se podría que el IVPEE esté incluido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE relativas a las ayudas estatales.

Por otra parte, el TJUE también consideró en la sentencia que es objeto del presente comentario que, si bien los artículos 32 y 34 de la Directiva 2009/72, contemplan el principio general de no discriminación en el ámbito del mercado interior de la electricidad al regular el acceso de terceros a la red de forma objetiva y no discriminatoria, dicha regulación no resulta de aplicación a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad en el territorio de un Estado miembro<sup>36</sup>.

---

33 STJUE de 20 de septiembre de 2017, C-215/16, citada, apartados 30 a 33.

34 E. Ortiz Calle, «Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el Derecho de la Unión Europea», *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 437-438, 2019, p. 110.

35 R. Alonso García y J.M. Almudí Cid, «El Tribunal Supremo ante la constitucionalidad y europeidad de las leyes (a propósito del Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica)», citado, p. 78.

36 STJUE de 20 de septiembre de 2017, C-215/16, citada, apartado 78.

## 5. Bibliografía

---

Alonso García, R. y Almodí Cid, J.M., «La declaración de compatibilidad del impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE): asunto *Oliva Park* (sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19)», *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 77, 2021.

Alonso García, R. y Almodí Cid, J.M., «El Tribunal Supremo ante la constitucionalidad y la europeidad de las leyes (a propósito del Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica)», *Revista de Administración Pública*, núm. 212, 2020.

Caridad Iglesias, M.: «El impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica a debate desde el Derecho Europeo», *Nueva fiscalidad*, núm. 4, 2019.

Martín Santana, L., «Finalidad extrafiscal en los tributos que gravan el autoconsumo eléctrico de fuentes de energía renovables», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2020.

Menéndez Moreno, A., «Otro impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (I)», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2019.

Menéndez Moreno, A., «Otro impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2019.

Ortiz Calle, E., «Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el Derecho de la Unión Europea», *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 437-438, 2019.

Rozas Valdés, J.A.: «El modelo español del sistema financiero eléctrico a la luz del Derecho comunitario», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2015.

Sedeño López, J.F.: «El Tribunal de Justicia de la Unión Europea respalda el Impuesto sobre el valor de la Producción Eléctrica» (Análisis de la STJUE de 3 de marzo de 2021, Asunto C-220/19), *Aranzadi Doctrinal*, núm. 6, 2021.