

El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario(*).

José Andrés, Rozas Valdés. Catedrático acreditado de Universidad. Universidad de Barcelona.

1. Introducción

En el diseño de lo que ha de ser un modelo armonizado de fiscalidad energética en la Unión Europea, respetuoso, a su vez, con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado, una de sus piezas maestras es la ordenación del sistema financiero –de ingresos y de gastos– del mercado eléctrico en cada país.

A diferencia de lo que ocurre con las accisas sobre los hidrocarburos, los impuestos sobre la energía eléctrica no están íntegramente armonizados, aunque tampoco están proscritos, siempre que su regulación sea acorde con los principios comunitarios y con las libertades fundamentales de movimiento. Sí ha de existir en todos los Estados miembros de la UE, esto sí, un impuesto estatal sobre la electricidad de estructura pareja a la de los impuestos especiales, ajustado a las premisas de la Directiva 2003/96¹.

¹ Cfr. [Directiva 2003/96/CE \(LCEur 2003, 3588\)](#) Del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

El mercado de la energía eléctrica, por otra parte, habiendo alcanzado un nivel dispar de liberalización en cada Estado miembro, está, en todo caso, fuertemente intervenido por disposiciones administrativas y financieras que regulan todo lo relativo a la configuración de los precios de la electricidad –su composición y formación– con el objetivo de preservar el acceso de todos los ciudadanos a la provisión del servicio eléctrico –calificado como esencial– de forma eficiente, económica y respetuosa con el medio ambiente.

En este orden de cosas, son frecuentes las disposiciones financieras que priman la producción de energía eléctrica de fuentes renovables y las que desincentivan el recurso a las fuentes que comportan una mayor emisión de partículas contaminantes. Un juego este, de subvenciones y exacciones, extremadamente delicado en el marco de las políticas comunitarias atentas a la preservación de la libre competencia.

Pues bien, la experiencia española reciente en cuanto a la ordenación del mercado de la energía eléctrica resulta a estos efectos paradigmática y un buen banco de pruebas para evaluar la virtualidad de las soluciones exploradas al respecto, en el

marco de lo que debe de ser un sistema de fiscalidad de la energía eléctrica que resulte, a la vez, respetuoso con los principios comunitarios, sostenible financieramente y eficiente en términos medioambientales.

1.1. Objetivo

El objetivo de esta colaboración no es otro sino el de evaluar la compatibilidad del modelo español de financiación de la energía eléctrica, de la fiscalidad que grava de forma específica su producción y distribución, con el Derecho comunitario. Una vez examinado éste y analizada su congruencia con el ordenamiento comunitario, se puede tratar de ponderar si la solución dada al particular en el Derecho financiero español –cuyo eje central es un impuesto directo sobre la producción de electricidad– es un modelo de futuro, en términos de sostenibilidad financiera y medioambiental del mercado de la energía eléctrica.

1.2. Planteamiento

A tal efecto, lo primero que se ha de hacer es enmarcar la fiscalidad sobre la energía eléctrica en España en la evolución que el sistema financiero eléctrico ha experimentado en los últimos años en nuestro país (epígrafe 2).

A partir de aquí se describirá el panorama de la imposición estatal sobre la producción y comercialización de la energía eléctrica, que está compuesto por un impuesto sobre su consumo, creado en 1997, y modificado sustancialmente en 2014, otro que grava su producción genérica y un tercero que sujeta a gravamen la producción de electricidad procedente de una determinada fuente, la hidroeléctrica, aprobados en 2012.

Ciertamente, para completar el cuadro, se ha de hacer una referencia a otros impuestos, en su mayoría autonómicos, que inciden sobre la comercialización de la energía eléctrica sujetando a gravamen, de forma particular, ya sean sus activos o su producción, ya sea el consumo de determinados combustibles empleados en la misma o los residuos específicos que genera.

2. La evolución del sistema financiero eléctrico español²

² Para un análisis más detallado de la evolución y estado actual del sistema financiero eléctrico español *vid.* lo que al respecto publiqué en «Evolución y reforma del sistema financiero de la energía eléctrica», *Crónica Tributaria*, nº 150, 2014, pp. 197-237.

A finales de los años noventa del siglo pasado se pusieron las bases normativas para la liberalización del mercado de la energía eléctrica en España.

Para ello se crearon los denominados operadores del mercado. Por una parte, la Comisión Nacional de la Energía –desde julio de 2013 integrada en la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC)– como entidad pública que rige el funcionamiento del mercado eléctrico. Por otra, Red Eléctrica Española (REE), la empresa que gestiona la red eléctrica por la que se transporta el fluido eléctrico para su distribución a los usuarios y que se ha convertido, por la [Ley 17/2007 \(RCL 2007, 1312\)](#), en transportista único a nivel nacional. Entre los consumidores y los productores de energía eléctrica se ubican las empresas comercializadoras, que compran la energía de los segundos y se la venden a los primeros: en la actualidad 6 empresas denominadas «comercializadoras de referencia» que, al menos aparentemente, compiten en todo el territorio nacional.

En principio, el sistema financiero eléctrico liberalizado debería de haber presentado –así se establecía en el art. 17 de su primera ley reguladora, la [54/1997 \(RCL 1997, 2821\)](#)– una situación de equilibrio financiero: los ingresos obtenidos por las comercializadoras deberían de haber cubierto todos los costes del modelo de producción, transporte y distribución adoptado.

Sin embargo, esto no fue ni mucho menos así, llegando a generarse un enorme desequilibrio, denominado «déficit tarifario», que ha llegado a alcanzar los 30.000 M€ y a consumir un volumen descomunal de recursos financieros.

En síntesis, y con carácter general, el mercado ha venido funcionando condicionado por un poco transparente mecanismo de subastas trimestrales³, el mercado mayorista de futuros, mediante el que se fijaban los precios de referencia para la adquisición de la energía eléctrica por la generalidad de los consumidores finales, la llamada «tarifa de último recurso». Paralelamente funciona un mercado continuo –entre productores y comercializadores– en el que el precio del kilowatio varía diariamente, cada hora, en razón de la oferta y de la demanda.

³ Cfr. [Orden ministerial ITC/1601/2010, de 11 de junio \(RCL 2010, 1593\)](#). La última de las subastas, la 25ª, celebrada en diciembre de 2013 fue anulada por el Gobierno por fundadas sospechas de manipulación en su desarrollo.

Los ingresos del sistema financiero eléctrico –concebido en su conjunto– vendrían constituidos por las ventas de electricidad a los consumidores finales. En los costes –prescindiendo por ahora, de los tributarios, a los que más tarde se hará referencia, y del sistema de permisos negociables de contaminación– cabe distinguir entre el precio satisfecho a los productores, por una parte, y otros «peajes de acceso y

cargos» de muy diversa naturaleza, origen y cuantía, que han variado considerablemente –llegando en algún caso a desaparecer– desde que arrancara la liberalización del modelo eléctrico español:

Los que en su momento se abonaron, por importe de en torno a 8.000 M €, a las eléctricas que operaban en España al implantarse el modelo de liberalización, en concepto de costes de transición al sistema de competencia, CTC.

Los llamados *extrapeninsulares*, derivados de compensar los gastos propios de garantizar el suministro eléctrico en los territorios insulares y en las plazas africanas, actualmente financiados en un 50% con cargo al Presupuesto estatal.

Los llamados pagos por capacidad –hoy prácticamente desaparecidos– abonados a aquellos generadores de energía eléctrica que garantizan la estabilidad del suministro en determinadas zonas.

Los peajes por transporte y distribución.

Las ayudas al carbón nacional y los costes de eliminación de residuos nucleares.

En 2010, según la CNE, aproximadamente el 40% de estos «costes», hoy denominados «cargos», estaban constituidos por las conocidas como primas a las energías de «régimen especial», la mayor parte de las renovables.

Con el objetivo de favorecer la implantación de energías renovables, el Gobierno español optó en 1997 por un sistema de los llamados en su acepción inglesa de *feed-in tariff*, en virtud del cual se les reconocía a los productores autorizados de las mismas el derecho a cobrar unas primas que bonifican el precio por el que la venden en el mercado regulado. La regulación de las mismas pecó de una evidente imprevisión que, lógicamente, atrajo un volumen inesperado de inversiones en el sector: de hecho, en la actualidad, más de un treinta por ciento de la producción de energía eléctrica en España proviene de fuentes renovables –sin contar con la hidroeléctrica– cuando el objetivo que se había propuesto el Gobierno en 1998 era el de haber alcanzado, por estas fechas, un 12%. Inicialmente, no es sólo que se les reconociera prioridad de acceso, es que se obligaba a las distribuidoras a adquirir toda la producción –de forma ilimitada– de la energía producida en régimen especial, de por vida y con sustanciosas primas.

La diferencia entre los precios –básicamente la llamada tarifa de último recurso, ahora «Precio Voluntario al Pequeño Consumidor» (sic)– que pueden cobrar las empresas que comercializan la energía eléctrica y los costes reconocidos que comportan su adquisición, transporte y distribución es lo que ha ido generando el llamado déficit tarifario, que en los últimos ejercicios ha crecido de forma, por otra

parte, estructural y –aparentemente– imparabile.

Los efectos que, desde la perspectiva del consumidor, ha tenido hasta el presente toda esta ansiada liberalización y estimulante competencia no pueden ser más desoladores: en los últimos 10 años la factura eléctrica se ha encarecido en más de un 70%, en un 84%, según las asociaciones de consumidores. A tenor de los datos de *Eurostat*, en 2012 sólo en dos islas, Malta y Chipre, dentro de la UE, se pagaba la electricidad más cara que en España. Y, aun así, el sistema es deficitario: en términos de sostenibilidad financiera, pues, a la vista está que el sistema español es un completo fracaso.

3. La reforma del sistema financiero eléctrico español

Tal y como se ha descrito, desde 1998 se había hecho una opción, realizada en 2004, excesivamente ambiciosa y poco prudente, por la sostenibilidad ambiental del sistema, sin calcular debidamente los riesgos que la misma tenía en términos de sostenibilidad financiera del modelo. En 2007 se empieza a tomar conciencia del error y hasta 2012 se sucede un volumen incesante de reformas parciales que tratan de paliar el problema, básicamente, ajustando y limitando los beneficios financieros inicialmente aprobados para las energías renovables. Entre otras medidas se creó un instrumento financiero, el «Fondo de titulización del déficit del sistema eléctrico», con el objeto de generar liquidez para las compañías que comercializan electricidad –principales acreedoras del sistema– y trasladar el problema financiero hacia las generaciones futuras. Con todo, el sistema seguía generando un déficit financiero voraz e irrefrenable.

Así las cosas, a finales del 2012⁴, se aprobó una batería de impuestos estatales que recaen sobre los productores de energía eléctrica, cuyo rendimiento resultaría, en principio, afectado a la cobertura de los costes del sistema financiero eléctrico.

⁴ Cfr. Ley núm. 15, de 27 de diciembre de 2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE, del 28), en adelante LMFSE.

A todas las empresas de generación de energía eléctrica, directamente, el Estado les detrae un 7% de su cifra de negocios, que no del beneficio, mediante un llamado «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica», en adelante IVPEE. A las hidroeléctricas, además, se les expropia –probablemente sería la palabra adecuada– un 22% adicional de la susodicha cifra de negocios bajo la forma de un nuevo impuesto denominado «Canon por la utilización de las aguas continentales para la utilización de la energía eléctrica»⁵.



5 Sobre el extraño empleo del concepto de «canon» en Derecho tributario español puede verse mi trabajo «Tres cánones, tres prestaciones», *Contabilidad y Tributación (CEF)*, nº 276, 2006, pp. 165-208.

Los otros dos impuestos de nuevo cuño se refieren a la generación y almacenamiento de residuos nucleares derivados de la producción de energía eléctrica.

Por último, en el impuesto sobre hidrocarburos se sujetaron a tributación el carbón –hasta ahora gravado a tipo cero– y el gas natural para la producción de electricidad.

En diciembre del 2013⁶, finalmente, se reformó todo el entramado del modelo financiero eléctrico sentando las bases legales de una modificación integral del sistema de fijación de sus precios y costes complementarios –«peajes y cargos»– para atajar de raíz el problema del déficit que venía generando.

6 Mediante la [Ley 24/2013, de 26 de diciembre \(RCL 2013, 1852\)](#), del Sector eléctrico, que deroga su precedente, la [54/1997 \(RCL 1997, 2821\)](#) y reforma, de plano, por lo que a los efectos de este trabajo concierne, todo el sistema financiero eléctrico. Con anterioridad, se aprobó un Real Decreto-Ley, el [9/2013, de 12 de julio \(RCL 2013, 1092\)](#), de «medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico» que avanzaba buena parte de lo dispuesto en la Ley de diciembre.

Así como la reforma de la [Ley 15/2012 \(RCL 2012, 1761 y RCL 2013, 391\)](#) ponía el acento en los ingresos del sistema –mediante la creación de nuevos impuestos energéticos y el incremento de otros ya vigentes– la reforma de 2013 ha incidido de forma sustancial sobre la estructura de costes del sistema, tratando de limitarlos. Curiosamente en ambas se aducían unas cifras de resultados macroeconómicos equivalentes: 2.700 M € de ingresos por la reforma de 2012 y 2.700 M € de reducción de costes mediante la reforma de 2013. En total, pues, un ahorro financiero de 5.400 M € anuales.

En primer lugar, se reforma, por completo, el sistema de *feed in tariff* que hasta ahora ha regido la retribución de las energías renovables, de cogeneración y residuos. En adelante, las primas que recibirán los productores de estas energías que tengan derecho a las mismas dejan de estar ligadas directamente a su producción y se calcularán mediante el juego de varios conceptos jurídicos indeterminados –«beneficio razonable», «empresa eficiente y bien gestionada», e «instalación tipo»– que conducirían a la determinación de lo que se consideraría «rentabilidad razonable» de la empresa de energía renovable y que no podrá ser inferior a la que se derivaría de una inversión en Obligaciones del Estado a diez años más 300 puntos, lo que al escribir estas líneas equivale aproximadamente a un 5%. Este parámetro de «rentabilidad razonable», por otra parte, está previsto que se revise cada seis años. Eso sí, en tanto en cuanto no se apruebe el desarrollo reglamentario del sistema se seguirá aplicando, con carácter cautelar, el precedente.

Algo semejante se hace con la regulación del régimen retributivo de las actividades de distribución y transporte. Recurriendo, también, al concepto jurídico indeterminado de «rentabilidad razonable», se establece, para estas actividades que dicho margen, no podrá ser inferior al de las Obligaciones del Estado a diez años, más 200 puntos, aproximadamente en este momento un 4%.

Por otra parte, se ajustan y se reducen considerablemente –o desaparecen– otros «cargos» como los extrapeninsulares, los pagos por capacidad para las instalaciones de ciclo combinado, o el complemento por eficiencia y la bonificación por energía reactiva.

Una última medida, en la línea de la reducción de costes del sistema, es la asunción por las matrices de las grandes eléctricas de los costes del llamado bono social por la subvención del aprovisionamiento eléctrico de los llamados consumidores «vulnerables» conforme a un porcentaje de reparto que se considera proporcionado y que está destinado a extraer del déficit tarifario dicho coste, al que se otorga el carácter de «obligación de servicio público», en términos de Derecho comunitario europeo.

4. Los impuestos sobre la electricidad: panorama general

En el epígrafe precedente se ha explicado el diseño, crisis y reforma del sistema financiero eléctrico desde su implantación, en 1997, hasta la actualidad. Sólo su comprensión permite entender el panorama general de la fiscalidad de la energía eléctrica en España y poder analizar su compatibilidad con el Derecho comunitario.

Tal y como se ha expuesto, la explosión de impuestos estatales sobre la energía eléctrica se enmarca en la reforma de un sistema financiero eléctrico quebrado como consecuencia de una estructura desequilibrada de su modelo de ingresos y costes. En una primera fase, diciembre de 2012, se decidió actuar sobre la cuenta de sus ingresos, destinando a la financiación del sistema la recaudación de toda una serie de gravosos impuestos específicos sobre los productores de energía eléctrica. Al cabo de un año, diciembre de 2013, se ha actuado en la regulación de sus costes reduciendo, drásticamente, los derivados del sistema de primas a las energías renovables.

Enmarcada la cuestión, corresponde ahora clarificar el panorama general de lo que, tras la reforma de 2012, constituye el marco normativo de los impuestos que afectan de forma específica a la producción y venta de la energía eléctrica en España.

4.1. El impuesto sobre la electricidad (1997/2014)

Coincidiendo, precisamente, con la liberalización del mercado eléctrico, y antes de que las Directivas comunitarias exigieran su implantación, se estableció en España⁷ un Impuesto sobre la electricidad, en el ámbito de los impuestos especiales sobre el consumo. Este tributo sustituyó a un llamado «recargo» en la tarifa regulada, cuya recaudación estaba afectada a la financiación de las subvenciones del carbón nacional.

⁷ Cfr. [Ley 66/1997 \(RCL 1997, 3106 y RCL 1998, 1636\)](#), de medidas fiscales, administrativas y del orden social y el comentario que a la misma realicé en «Impuestos especiales de fabricación» en *Medidas fiscales para 1998* (R.Falcón y Tella, dir.), Marcial Pons, 1998, pp. 334-341. Vid. también, Pérez Royo, F., «El Impuesto sobre la Electricidad», en *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 3ª ed., Tecnos, 2009, pp. 869-872 y De Miguel Canuto, E., *El Impuesto sobre la Electricidad*, Thomson-Aranzadi, 2007. ([BIB 2007, 884](#))

Se trata de un impuesto especial sobre el consumo de electricidad que se inserta en la estructura y lógica de las accisas y del IVA, y cuya existencia en todos los Estados miembros es preceptiva, desde la aprobación de la [Directiva 2003/96/CEE \(LCEur 2003, 3588\)](#).

El hecho imponible estaba constituido, hasta su reciente reforma, por la fabricación, o importación, de energía eléctrica y su distribución. El contribuyente, con carácter general, es la entidad que comercializa la energía eléctrica. Su importe se repercute al consumidor y la obligación tributaria se devenga cuando la energía sale de la red de distribución que, a estos efectos, tiene el carácter de depósito fiscal. Un régimen especial, parejo al vigente en el IVA y en el resto de accisas, regula los intercambios intracomunitarios de energía eléctrica. En su configuración inicial, la base imponible era la contraprestación íntegra a efectos del IVA incrementada en, aproximadamente, un 5%, y el tipo impositivo era del 4,864%; multiplicándose la cuota por un coeficiente de 0,5 € por MWh en el caso de electricidad suministrada para usos industriales, y de 1 € por MWh en la utilizada para otros usos.

Aunque su normativa y gestión es competencia exclusiva del Estado, el 100% de la recaudación está cedido a las Comunidades Autónomas, repartiéndose la recaudación entre las mismas en función del consumo neto de energía eléctrica que para cada una se estime en el total nacional⁸.

⁸ Arts. 26 y 42 de la [Ley 22/2009, de 18 de diciembre \(RCL 2009, 2478\)](#), del sistema financiero autonómico.

En la reforma tributaria aprobada a finales de 2014⁹ se ha llevado a cabo una reordenación integral del impuesto, que es objeto de atención pormenorizada en otro capítulo de esta misma obra, que se puede resumir en cuatro puntos:



9 Cfr. [Ley 28, de 27 de noviembre de 2014 \(RCL 2014, 1582 y RCL 2015, 342\)](#) (BOE del 28), art. 3.8.

Desde el punto de vista de su ubicación sistemática en la ley de los impuestos especiales, se ha desvinculado de los llamados impuestos sobre la fabricación trasladando su normativa del capítulo segundo del título primero a un nuevo capítulo segundo del título segundo, «Impuestos especiales sobre el carbón y la electricidad»;

Se ha modificado el hecho imponible, que pasa a ser –junto al autoconsumo por los productores– «el suministro de energía eléctrica» (art. 92.1.a) [Ley 38/1992 \(RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150\)](#));

Se ha introducido un buen número de reducciones en la base imponible, del 85%, en el marco de las disposiciones comunitarias que prevén el establecimiento de beneficios fiscales para determinados consumidores intensivos de energía eléctrica y sectores como el agrícola;

Finalmente, se ha dotado de una mayor transparencia y lógica a los elementos de cuantificación, eliminando el extravagante coeficiente multiplicador de la base imponible –que era del 1,05113– para incrementar el tipo impositivo hasta un dígito, no menos extravagante e insólito, del 5,11269632% (¡hasta ocho decimales, superando incluso los cuatro dígitos de los coeficientes por patrimonio preexistente del ISD!; ¿no podría haberse fijado un tipo impositivo, por ejemplo, del 5,12%?, pregunto).

4.2. El impuesto sobre la producción de energía eléctrica (2012)

El más relevante y llamativo de los impuestos energéticos creados por la [Ley 15/2012 \(RCL 2012, 1761 y RCL 2013, 391\)](#) es, sin duda, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Se define como impuesto directo y real que recae sobre la generación de energía eléctrica, con independencia de su origen, sin que se prevea régimen especial alguno para la de origen renovable. Directo, en tanto que su objeto imponible no es el consumo, las ventas o el tráfico de bienes y derechos, sino los beneficios –expresados en este caso como cifra de negocios– generados por determinadas empresas. También es directo en tanto que incide directamente sobre el sujeto que da razón de la capacidad económica que justifica su establecimiento, sin que se prevea la repercusión preceptiva de la cuota a un tercero. Se califica como real, en otro sentido, por cuanto el presupuesto de hecho de nacimiento de la obligación tributaria no está construido en torno a la persona del contribuyente, del conjunto de la producción eléctrica generada por cada entidad sujeta a gravamen, sino atendiendo al hecho de la realización de la actividad objeto

de gravamen, incidiendo en la fuente, de modo que por cada planta de producción de energía eléctrica se devengará una obligación tributaria, de pago, sin que se consolide el conjunto de la producción llevada a cabo por cada contribuyente en una sola deuda tributaria. Nacerán tantas deudas tributarias como instalaciones de producción de energía eléctrica existan, no tantas como contribuyentes que realicen dicha actividad.

El hecho imponible es la producción de la energía y su incorporación a la red de transporte, no su comercialización al usuario. El contribuyente es el productor, la base imponible su cifra de negocios, que no su beneficio, y el tipo impositivo del 7%. No es objeto de repercusión, en el sentido jurídico tributario del término, al consumidor.

La definición del hecho imponible hace referencia a dos conceptos, «producción e incorporación», que guardan un estrecho paralelismo con los impuestos especiales de fabricación, que se refieren a «fabricación y distribución»¹⁰. Bien es verdad que éste se califica como directo y aquellos son indirectos, pues recaen sobre el consumo y son objeto de repercusión. Se incide, pues, sobre la primera fase –únicamente sobre ésta– del proceso de comercialización de la energía eléctrica: el momento en el que el productor que ha generado la energía la vierte en el sistema, en la red de distribución. Prescindiéndose, pues, de posteriores transacciones y de lo que ocurra en su comercialización final. El hecho imponible, por lo tanto, se perfecciona con la incorporación al sistema de la energía producida y los contribuyentes son los productores de la misma, no quienes la comercializan a los consumidores finales.

¹⁰ Probablemente algo tenga que ver con este paralelismo el hecho de que en la reforma del 2014 se haya desgajado el Impuesto sobre la Electricidad de los de fabricación para hacer más transparente que es éste, y no el IVPEE, el que constituye el referente armonizado de lo dispuesto en la [Directiva 2003/96 \(LCEur 2003, 3588\)](#) y que es el único impuesto sobre el consumo, «el suministro», de energía eléctrica que existe, indirecto y de obligada repercusión, que no cabe confundir con el creado en el 2012, directo y que incide sobre la cifra de negocios de los productores de energía eléctrica. Dice, en este sentido, la exposición de motivos de la [Ley 28/2014 \(RCL 2014, 1582 y RCL 2015, 342\)](#) que «el nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos».

El período impositivo coincide con el año natural y el devengo se fija el último día del mismo, salvo cese de la actividad a lo largo del mismo. Lo que evidencia una nueva diferencia estructural relevante respecto de las accisas cuyo devengo se produce al distribuirse el producto gravado.

Aunque el contribuyente se define como el sujeto que realiza las actividades sometidas a gravamen, en realidad, por cada instalación de la que el mismo sea titular se devenga una obligación tributaria diferente. De modo que, habría sido más preciso



definirlo como «el titular de la instalación en la que se realiza la actividad sujeta a gravamen».

La base imponible está constituida por el importe total de las retribuciones –precio, primas, cuantías complementarias, «cargos»– que se tenga derecho a recibir del sistema por el vertido en el mismo de la energía generada, a lo largo del período impositivo: en definitiva, la cifra de ventas al sistema eléctrico, que no la facturación, el suministro, de energía eléctrica al consumidor. Y el tipo impositivo es, como ya se ha señalado, nada menos que del 7%.

La lógica del impuesto –a tenor de los antecedentes de la crisis financiera del sistema descrita en los apartados anteriores– es algo más que transparente. Se trata de hacer pagar de forma lineal a todos los productores de energía eléctrica una parte del coste del déficit tarifario. Ciertamente, en apariencia habría sido más fácil reducir tales retribuciones –primas y complementos– en lugar de crear un impuesto específico sobre sus perceptores. Pero ya se ha hecho notar que también en esa línea se había actuado, y se haría, sobre todo, con posterioridad, al aprobar el [RDL 9/2013 \(RCL 2013, 1092\)](#) y la [Ley 26/2013 \(RCL 2013, 1864 y RCL 2014, 339\)](#), sin que tal cosa haya aliviado del todo el desequilibrio financiero del sistema¹¹.

¹¹ Tampoco puede obviarse que el Estado no puede alegremente modificar el régimen jurídico de subvenciones aplicable a las energías renovables cuando se ha instrumentado como reclamo para atraer inversiones. De hecho, los inversores internacionales han recurrido a un arbitraje mercantil internacional, pendiente de resolución, para ser indemnizados por lo que consideran una auténtica expropiación de sus legítimos derechos. El establecimiento de un impuesto sobre la producción de cualquier tipo de energía eléctrica no es del todo inmune a la resolución de dicho arbitraje, pero, desde luego, es más defendible que la simple y llana eliminación o recorte del régimen de primas. Al menos, da la impresión de que las reformas emprendidas comienzan a dar sus frutos en términos de contención del déficit tarifario y reducción de los precios de la energía eléctrica, que de media en el mercado mayorista han sido en torno a un 6% inferiores a los registrados durante 2013.

Desde una perspectiva estricta de lo que se viene entendiendo como impuesto ambiental tanto por la OCDE, la Comisión Europea¹² como por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional¹³, es difícil calificar como tal este impuesto. Sin embargo, desde una consideración integral del fenómeno financiero, estando atentos a la hora de analizar la distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes en términos de solidaridad, y desde una concepción del principio de capacidad económica en la que se analice la situación comparativa del contribuyente en términos amplios¹⁴, podría entenderse –sin que evidentemente lo haya querido así de intento el legislador– que el resultado del sistema tiene efectos beneficiosos para el medio ambiente¹⁵ y que, en este sentido, podrían calificarse no tanto los impuestos como el modelo financiero eléctrico como ambiental. Aun cuando todos los

productores de energía eléctrica soporten la misma carga por este impuesto, lo cierto y verdad es que si integramos en la cuenta de resultados el efecto que en la misma proyecta el sistema de primas a las renovables, la contribución neta al sostenimiento de los gastos públicos realizada por quienes producen electricidad mediante sistemas sostenibles es menor que la de quienes recurren para ello a procesos más perniciosos para el ambiente.

¹² Cfr. Herrera Molina, P. M., *Derecho tributario ambiental*, Marcial Pons, 2000, pp. 55 y sigs. y Alfano, R. *Tributi ambientali, profili interni ed europei*, G. Giappichelli Editore, 2012, pp. 31 y ss. En la caracterización de estos impuestos que se viene proponiendo desde estas instituciones se pone el acento en la presencia de una magnitud no monetaria –física o química, generalmente– como elemento definidor de la base imponible –a lo que en nuestra doctrina clásica el Prof. Vicente-Arche, recibiendo las categorías italianas, se refería como parámetro– y en la presencia de elementos estructurales encaminados directamente a mejorar la protección del medio ambiente incidiendo en este sentido en el comportamiento de los contribuyentes. Ninguna de ambas notas caracterizadores está presente en el impuesto sobre la producción de la energía eléctrica como tal. En todo caso podría catalogarse como lo que se ha venido llamando un impuesto *relacionado* con el medio ambiente (cfr. Pitrone, F., «"Environmental Tax": Input from the Court of Justice of the European Union», *Bulletin for international taxation*, Enero, 2015, pp. 58-64).

¹³ Cfr. lo que escribí al respecto en «*Tax Coordination among Regions in Spain. Role of the Courts*», en M.Lang, P.Pistone, J.Schuchy C.Staringer(eds.), *Horizontal Tax Coordination*, IBFD, 2012, PP. 201-218, p. 216 en relación con las [SSTC 289/2000 \(RTC 2000, 289\)](#), [168/2004 \(RTC 2004, 168\)](#) y [179/2006 \(RTC 2006, 179\)](#), que vienen exigiendo de un impuesto, para poder calificarlo propiamente como medioambiental, un cierto nivel de afectación de sus rendimientos y elementos estructurales que permitan al contribuyente modelar la carga tributaria en virtud del desarrollo de comportamientos encaminados a la preservación del medio ambiente.

¹⁴ En la doctrina italiana sigue abierto, y muy vivo, el debate entre una concepción clásica del principio de capacidad económica estrictamente ligada a los derechos subjetivos patrimoniales, concebidos como una extensión natural del concepto de persona, y la que construye este principio con una perspectiva más amplia, en la que se atiende a la consideración integral de la posición y circunstancias relativas de cada contribuyente –susceptibles de valoración económica– en el marco del sistema jurídico, atendiendo, no única y exclusivamente a aquello de lo que en puridad es propietario dominical, en una aproximación al mismo más cercana a lo que en España se viene construyendo como principio de solidaridad. Cfr. Gallo, F., *Las razones del fisco*, Marcial Pons, 2011. En parecido sentido, poniendo en conexión el principio de capacidad económica con las políticas de gasto público, vid. Pérez de Ayala, J. L., *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución española en un contexto jurisprudencial*, Cuadernos Civitas, Thomson-Civitas, 2008.

¹⁵ Recientemente se ha apuntado la posibilidad de primar en la caracterización de los impuestos ambientales no tanto su estructura como sus efectos en términos de protección del medio ambiente, desde una perspectiva conjunta del principio quien contamina paga y del principio de prevención de riesgos ambientales (cfr. Pitrone, F., «"Environmental Taxes"...», p. 61).

4.3. El impuesto sobre la producción de energía hidroeléctrica (2012)

La Ley 15/2012 crea un segundo impuesto sobre la producción de energía eléctrica, en concreto sobre la de origen hidroeléctrico, incorporando un nuevo artículo, 112 bis), a la Ley de Aguas¹⁶, mediante el que se establece un llamado «canon por la utilización de las aguas continentales para la utilización de la energía eléctrica»¹⁷.

¹⁶ [Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio \(RCL 2001, 1824, 2906\)](#).

¹⁷ Para un estudio completo de este impuesto *vid.* Molina León, A., «Un impuesto disfrazado bajo el canon eléctrico», en *Contabilidad y Tributación (CEF)*, nº 382, 2015, pp. 5-41.

En realidad se trata de un impuesto, y no tiene nada que ver con la ocupación del dominio público ni con las consecuencias medioambientales derivadas de tal actividad. Se solapa, por otra parte, con otras figuras tributarias precedentes –aunque no tan gravosas en cuanto a su cuantía– previstas en la legislación especial sobre régimen jurídico de las aguas. Basta con fijarse en la base imponible del mismo, la cifra de negocios, y en el tipo impositivo, el 22%, para no tener ninguna duda al respecto.

Es éste, probablemente, el caso más clamoroso, en cuanto a la nula finalidad medioambiental inmediata de estos impuestos energéticos y su razón de ser, exclusivamente financiera. ¿Por qué establecer un impuesto tan extraordinariamente gravoso sobre la producción de la energía hidroeléctrica? Es bastante sencillo de entender. La práctica totalidad de las instalaciones de energía hidroeléctrica están más que amortizadas y su coste de producción es reducido, de modo que su margen comercial es de los más elevados del sector. Luego se las puede llamar a contribuir de forma excepcional a la financiación del déficit. Eso sí, de forma completamente contradictoria con consideraciones de naturaleza ambiental, más allá de las relativas a la protección de la biodiversidad o de los cauces fluviales que, probablemente por puro rubor, ni siquiera se han mencionado en su ley de creación. En este caso, además, tratándose de una fuente de generación de energía eléctrica que, aunque con incidencia ambiental, puede calificarse como renovable¹⁸ ni siquiera podría decirse que el sistema financiero eléctrico considerado en su conjunto coadyuve a la configuración de un modelo de producción de energía eléctrica sostenible, dado que la generada por centrales hidroeléctricas resulta fuertemente castigada tributariamente y no bonificada en el sistema de primas.

¹⁸ *Cfr.* Cañal García, F., «Energías renovables y tributos propios en Cataluña», en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308, 2010, p. 16.

4.4. Otros impuestos con incidencia en la producción de energía eléctrica



Más allá de los descritos impuestos estatales sobre el consumo de electricidad (1997/2014), por una parte, y sobre la producción de energía eléctrica (2012) –genérica e hidroeléctrica– otros impuestos recaen directamente sobre la actividad de generación de electricidad en el ámbito, particularmente, de la imposición autonómica, desde distintas perspectivas. La mayoría de los cuales se han aprobado en los últimos diez años.

Cabe distinguir, en este sentido:

Los que toman como punto de referencia la actividad de generación de electricidad, en paralelo al impuesto estatal aprobado el 2012;

Aquellos que recaen sobre los residuos que genera dicha actividad, en forma gaseosa –emisiones a la atmósfera– o sólida, residuos nucleares; y

Unos terceros, cuyo hecho imponible se construye sobre la titularidad de las instalaciones en las que se genera electricidad, u otros activos mediante los que se transporta.

Entre los primeros, se ha de citar el impuesto valenciano sobre la producción de energía eléctrica, aprobado unos días antes que el estatal¹⁹, y que, eso sí, a diferencia de éste exime de gravamen la generación de energía eléctrica de fuentes renovables. En paralelo con el estatal, sus ingresos están afectados a la financiación de políticas ambientales. También de forma pareja a su homónimo estatal la cuota se construye sobre la cifra de ventas. Parece probable, pues, que este impuesto termine siendo declarado inconstitucional por exceder los límites que la LOFCA fija en lo relativo a las competencias autonómicas en materia tributaria²⁰.

¹⁹ Cfr. [Ley 10/2012, de 21 de diciembre \(LCV 2012, 414\)](#), de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (DOCV núm. 6931, de 27 de diciembre de 2012).

²⁰ [Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, 8/1980, de 22 de septiembre \(RCL 1980, 2165\)](#). Uno de los primeros impuestos supuestamente ambientales creados por una Comunidad autónoma, las Islas Baleares, con apreciables concomitancias con el aquí referido ya fue declarado inconstitucional por la [STC 289/2000, de 30 de noviembre \(RTC 2000, 289\)](#). De hecho, en esta línea, el impuesto navarro sobre el valor de la producción de energía eléctrica (2012) ha sido velozmente declarado inconstitucional. Vid Barberena Belzunce, I., «Se aplica la LOFCA a los tributos de la Comunidad Foral de Navarra? A propósito de las STC 208/2012 y 110/2014», *ECJ Leading Cases*, año 3º, vol. 2, post nº 629, de 5/11/2014 (<https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/11/ecjlc-629-barberena.pdf>).

En el mismo sentido, la Comunidad autónoma catalana ha aprobado un impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear cuya finalidad es sujetar a gravamen actividades que comportan un riesgo cualificado en términos medioambientales. Eventualmente puede entrar en conflicto con el impuesto estatal

sobre la producción de energía eléctrica y, con mayor motivo si cabe, con el que grava la producción de residuos nucleares, desde el momento en que su hecho imponible es el uso de combustibles nucleares en la generación de energía eléctrica. De presentarse un recurso o cuestión de inconstitucionalidad su fin es, probablemente, algo más que dudoso²¹.

²¹ El Impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, en tanto que en una de sus modalidades sujeta a gravamen la producción de energía eléctrica, también podría entrar en colisión con el estatal.

Sobre la producción de energía eléctrica mediante combustión inciden también una serie de impuestos autonómicos que gravan las emisiones a la atmósfera de gases contaminantes, de distinta especie y en diversa cuantía:

Galicia: Impuesto sobre la contaminación atmosférica²²;

Andalucía: Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera²³;

Aragón: Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera²⁴;

Murcia: Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera²⁵;

Cataluña: Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria²⁶.

²² Cfr. [Ley 12/1995, de 29 de diciembre \(LG 1995, 350\)](#), del Impuesto sobre la contaminación atmosférica (DOG de 30 de diciembre).

²³ Cfr. [Ley 18/2003, de 29 de diciembre \(LAN 2003, 650 y LAN 2004, 203\)](#), por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (BOJA nº 251, de 31 de diciembre).

²⁴ Cfr. [Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre \(LARG 2007, 319\)](#), del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOA nº 117, de 3 de octubre).

²⁵ Cfr. [Ley 9/2005, de 29 de diciembre \(LRM 2005, 380 y LRM 2006, 19\)](#), de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006 (BORM suplemento nº 3, del nº 301, de 31 de diciembre).

²⁶ Cfr. [Ley 12/2014, de 10 de octubre \(LCAT 2014, 632\)](#), del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (DOCG de 17 de octubre).

Otra serie de impuestos autonómicos que inciden sobre la producción de energía eléctrica son aquellos que buscan su fundamento en la protección del paisaje –como bien jurídico digno de protección– y que sujetan a gravamen determinadas instalaciones productivas o de transporte, el patrimonio industrial, de quienes

producen electricidad:

Asturias: Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente²⁷;

Canarias: Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades²⁸;

Castilla-La Mancha: Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente²⁹;

Castilla-La Mancha: Canon eólico³⁰;

Extremadura: Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente³¹;

Galicia: Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada³²;

Galicia: Canon eólico³³;

La Rioja: Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas³⁴

Murcia: Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente³⁵;

²⁷ Cfr. [Ley del Principado de Asturias 13/2010, de 28 de diciembre \(LPAS 2010, 524\)](#), de Medidas Presupuestarias y Tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011 (BOPA nº 301, de 31 de diciembre).

²⁸ Cfr. [Ley 4/2012, de 25 de junio \(LCAN 2012, 154, 188\)](#), de medidas administrativas y fiscales (BOC nº 124, de 26 de junio).

²⁹ Cfr. [Ley 16/2005, de 29 de diciembre \(LCLM 2005, 358\)](#), del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (DOCM nº 264, de 31 de diciembre).

³⁰ Cfr. [Ley 9/2011, de 21 de marzo \(LCLM 2011, 89\)](#), por la que se crean el Canon Eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha (DOCM nº 63, de 31 de marzo).

³¹ Cfr. [Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre \(LEXT 2006, 341\)](#), por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (DOE nº 150, de 23 de diciembre).

³² Cfr. [Ley 15/2008, de 19 de diciembre \(LG 2008, 533\)](#), del Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada (DOG nº 251).

³³ Cfr. [Ley 8/2009 \(LG 2009, 426\)](#) por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el

canon eólico y el fondo de compensación ambiental (DOG de 29 de diciembre).

34 Cfr. [Ley 7/2012 de 21 de diciembre \(LLR 2012, 226 y LLR 2013, 112\)](#), de medidas administrativas y fiscales (DOLR nº 159 de 28 de diciembre).

35 Cfr. [Ley 7/2011, de 26 de diciembre \(LRM 2011, 502\)](#), de medidas fiscales y de fomento económico en la Región de Murcia (BORM nº 301, de 31 de diciembre).

Un último capítulo en la imposición sobre la fiscalidad energética está constituido por los impuestos que sujetan a gravamen los residuos radioactivos. Si bien es cierto que hasta el 2012 dos Comunidades autonómicas sujetaron a gravamen la producción de estos residuos –Andalucía³⁶ y Castilla-La Mancha³⁷– desde dicha fecha estos impuestos han sido sustituidos por otros estatales, creados por la Ley 15/2012³⁸.

36 Cfr. [Ley 18/2003, de 29 de diciembre \(LAN 2003, 650 y LAN 2004, 203\)](#), por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (BOJA nº 251, de 31 de diciembre).

37 Cfr. [Ley 16/2005, de 29 de diciembre \(LCLM 2005, 358\)](#), del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (DOCM nº 264, de 31 de diciembre).

38 Cfr. al respecto, para un análisis detenido del particular, el estudio sobre los mismos que publiqué con el título «La tributación estatal sobre los residuos nucleares: un análisis crítico», *Quincena Fiscal*, nº 8, 2014, pp. 21-48. [\(BIB 2014, 932\)](#)

5. Jurisprudencia comunitaria sobre la fiscalidad de la electricidad

En varias ocasiones el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, antes de la Comunidad Europea, (en adelante, TJUE), ha tenido ocasión de manifestarse –o tendrá la oportunidad en un futuro de hacerlo– sobre distintos tributos relativos a la energía eléctrica. El objetivo de este apartado es dar cuenta de los mismos, de los problemas suscitados y de la argumentación del Tribunal, para tratar de extraer algunas conclusiones, a la luz de esta jurisprudencia, sobre la adecuación al Derecho comunitario de la fiscalidad española de la electricidad.

5.1. [STJUE Otokumpu Oy, de 2 de abril de 1998 \(TJCE 1998, 63\) \(C-213/96\)](#)

En Finlandia un impuesto especial sobre la energía eléctrica venía sujetando a gravamen su suministro e importación, estableciendo tipos impositivos diferentes en razón del origen, de la fuente, de generación de la energía. A estos efectos, la electricidad importada de otros Estados se sujetaba a un tipo de gravamen intermedio entre los más elevados y los menos gravosos.



La empresa *Otokumpu Oy* interpuso un recurso contra el mismo, como consecuencia del cuál el juez planteó una cuestión prejudicial sobre el eventual carácter discriminatorio del susodicho régimen específico para la electricidad importada. La argumentación del Gobierno finlandés en defensa de dicho sistema se basaba en las dificultades técnicas, en la práctica insalvables, que comportaba el control del origen de la electricidad proveniente de otros Estados, y en el hecho de que el tipo impositivo al que resultaba sujeta la energía importada no era de los más reducidos, pero tampoco de los más altos.

El TJUE, en la sentencia de referencia, entendió, por el contrario, que se trataba de un tributo interno discriminatorio que distorsionaba la libre competencia y constituía una ayuda de Estado contraria al Derecho comunitario. Sin que las dificultades técnicas aludidas pudieran constituir una justificación razonable y objetiva de la diferencia de trato otorgada a la energía eléctrica importada.

5.2. STJUE Adria-Wien Pipeline GmbH, de 8 de noviembre de 2001 (TJCE 2001, 304) (C-143/99)

En este supuesto se juzgaba la adecuación al Derecho comunitario de ciertos beneficios fiscales previstos en la legislación austriaca sobre fiscalidad de la energía eléctrica. En el marco de los impuestos sobre el consumo de electricidad y gas austriacos –de estructura semejante al aprobado en 1997 en España, como accisas sobre consumos especiales– se establecían ciertos beneficios fiscales –reembolso a partir de ciertos niveles de tributación– para aquellas empresas cuya actividad principal fuese la producción industrial de bienes. A la demandante, *Adria-Wien Pipeline GmbH*, se le niega el beneficio fiscal por cuanto es una empresa de servicios y considera que se trata de una medida selectiva que comporta una ayuda de Estado inadmisibles. El tribunal austriaco plantea una cuestión prejudicial al objeto de que el Tribunal de Luxemburgo se manifieste sobre la adecuación al Derecho comunitario de dichos beneficios fiscales y sobre su carácter selectivo.

El Tribunal parte de la premisa de que una medida de este tipo puede ser admisible si se justifica atendiendo a la coherencia del sistema o por su carácter genérico, que no selectivo.

En este sentido, el Gobierno austriaco defiende que los beneficios fiscales se incardinan en una reforma de conjunto del sistema financiero eléctrico encaminada a garantizar su equilibrio financiero. En este marco, se considera justificado el establecimiento de estos beneficios fiscales para las industrias manufactureras, previsiblemente temporales, en tanto en cuanto la cuota tributaria que para las

mismas comportan resultaría desproporcionadamente elevada; en segundo lugar se aduce que no tienen carácter selectivo, pues alcanzan a un número considerable de contribuyentes acotado por criterios objetivos siendo su concesión reglada, que no discrecional.

El TJUE rechaza las argumentaciones expuestas y considera que si, en línea de principio, sería admisible el establecimiento de beneficios fiscales en los impuestos sobre la energía, en tanto en cuanto que estos se restringen a una categoría específica de contribuyentes –la industria manufacturera– su carácter selectivo comporta que sean calificables como ayudas de Estado contrarias al Derecho comunitario. Sin que quede desvirtuado tal carácter selectivo de la medida por el hecho de que sean muchas –y procedentes de muy diversas ramas de actividad– las empresas susceptibles de beneficiarse del mismo, por cuanto, sin razón suficientemente justificada, quedan excluidas otras –las no manufactureras, de servicios– que resultan objetivamente comparables a aquellas. Lo que implica, pues, una distorsión de las condiciones de competencia.

5.3. STJUE Comisión v Francia, de 25 de octubre de 2012 (C 164/11)

Con fecha 25 de octubre de 2012, el TJUE condenó a Francia por no haber cumplido sus obligaciones en plazo, antes del uno de enero de 2009, en lo relativo al establecimiento de un nivel mínimo de tributación sobre la energía eléctrica en todo el territorio nacional. Todo ello en el marco de un procedimiento por infracción del Derecho comunitario promovido por la Comisión europea. Si bien es cierto que a la fecha de dictarse la sentencia de referencia Francia ya había cumplido sus obligaciones al respecto, mediante la aprobación de la Ley 2010/1487, de 7 de diciembre, el Tribunal decide condenar a la República francesa por haber incumplido los plazos exigidos al respecto en la [Directiva 2003/96/CE \(LCEur 2003, 3588\)](#).

El interés que reviste esta sentencia estriba en que Francia centra su defensa en el hecho de que hasta la fecha existían impuestos locales y departamentales sobre la electricidad que debieran de haberse considerado por la Comisión al objeto de evaluar el nivel mínimo de imposición sobre la energía eléctrica requerido en la Directiva. Pues bien, el Tribunal, siguiendo el razonamiento de la Comisión –a lo que se opuso el Reino de España, personado en el procedimiento– rechaza tal argumentación con base en las siguientes consideraciones:

Si, ciertamente, la [Directiva 2008/118/CE \(LCEur 2009, 27\)](#) prevé la posibilidad de que se establezcan tipos impositivos complementarios para la atención de finalidades específicas, el establecimiento de impuestos regionales y/o locales sobre la energía



eléctrica diferentes a lo largo del territorio nacional no se podría considerar amparado por la mencionada previsión de la Directiva;

El que la propuesta de modificación de la Directiva del 2003 aprobada el 13 de abril de 2011 [COM(2011) 169 final] venga a prever la posibilidad de que en España y Francia puedan existir impuestos energéticos de ámbito autonómico o local que se adicione a los estatales no viene sino a demostrar que la regla general es la existencia de una imposición estatal uniforme sobre la energía eléctrica en todo el territorio.

5.4. STJUE Comisión v Polonia, de 12 de febrero de 2009 (C475/07)

En julio del 2007 la Comisión europea denunció a Polonia ante el TJUE por infracción del Derecho comunitario en lo relativo a su sistema de fiscalidad sobre la energía eléctrica. La nota de prensa³⁹ que sobre el particular publicó la Comisión da cuenta de la solicitud de información que al respecto se había remitido el año precedente al Gobierno de Polonia y de la decisión de presentar la correspondiente denuncia por infracción. En virtud de lo prescrito en el art. 18.bis.9.7 de su Tratado de adhesión, Polonia debería de haber armonizado su fiscalidad sobre la energía eléctrica a las prescripciones comunitarias antes del uno de enero del 2006.

³⁹ Cfr. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-07-1153_en.htm?locale=en.

En Polonia el impuesto sobre la electricidad no se venía exigiendo en la fase de distribución al consumidor, cuando se suministra a su usuario, sino que se exigía del productor, en el momento del libramiento, la aportación, de la electricidad a la red. No queda claro, por otra parte, si el mismo era objeto o no de repercusión al comercializarse la energía eléctrica a sus usuarios. Aunque el Gobierno de Polonia alegó en su descargo que su sistema comportaba un nivel de imposición mínima sobre la energía eléctrica acorde con lo previsto en las disposiciones de armonización, la Comisión europea entendía que la garantía del nivel mínimo de imposición no era suficiente para entender que el modelo adoptado era respetuoso con el sistema armonizado previsto en las Directivas que exige un sistema de imposición sobre la electricidad parejo al que preside los impuestos especiales⁴⁰.

⁴⁰ La Comisión entiende que al establecer el art. 21.5 de la [Directiva 2003/96/CE \(LCEur 2003. 3588\)](#) que el impuesto sobre la electricidad se devengue al suministrarse la misma a su usuario, se viene a exigir que «*la taxation de l'énergie électrique, fonctionne de façon semblable à celle résultant de la réglementation communautaire relative à la taxation de marchandises traditionnelles soumises à des droits d'accise*». (STJUE C-475/207 § 20).



Finalmente, el TJUE en su sentencia de 12 de febrero de 2009 (C-475/07) consideró que Polonia había incumplido las disposiciones de armonización y que, resultando el impuesto sobre la producción contrario a las mismas, se debía de reembolsar a los contribuyentes que lo habían satisfecho. En esencia, reproduce la argumentación de la Comisión: la Directiva exige la existencia de un impuesto sobre la electricidad que, como un impuesto especial más, se devengue en la fase del suministro de la energía, siendo así que el distribuidor de la energía lo repercute en el precio al usuario, en el momento de la venta. No siendo éste el modelo de imposición sobre la energía eléctrica aplicado en Polonia –que cobraba el gravamen al productor en la fase de puesta a disposición de la electricidad en el sistema de distribución y transporte de la misma– el impuesto polaco vulneraba las disposiciones de armonización.

5.5. Cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht Hamburg (Caso C-5/14)

Con fecha 7 de enero de 2014, el *Finanzgericht Hamburg* ha planteado ante el TJUE una cuestión prejudicial, admitida a trámite con la referencia C-5/14, relativa al impuesto estatal sobre el uso de combustibles nucleares en la producción de energía eléctrica, *German Kernbrennstoffsteuergesetz*.

En el propio planteamiento de la cuestión se advierte de que el susodicho impuesto está, también, pendiente de un juicio de constitucionalidad ante el Tribunal constitucional alemán.

La primera pregunta que plantea el órgano judicial alemán al Tribunal de Luxemburgo viene referida a la incidencia que pueda tener dicho impuesto en lo relativo a las disposiciones de armonización de la imposición sobre los impuestos especiales, las [Directivas 2003/96/CE \(LCEur 2003, 3588\)](#) y [2008/118/CE \(LCEur 2009, 27\)](#). En concreto, si se puede entender que dicho impuesto es compatible con las referidas disposiciones armonizadoras y si su compatibilidad va a venir condicionada, o no, por el hecho de que sea objeto de repercusión al consumidor.

Una segunda pregunta se centra en lo relativo a la compatibilidad de dicho impuesto con la normativa sobre ayudas de Estado (art. 107 [TFUE \[RCL 2009, 2300\]](#)). Es decir, si se puede considerar, o no, que la existencia de un gravamen que sujeta a tributación de forma específica determinadas actividades de generación de energía eléctrica puede considerarse una medida que distorsiona la competencia, por cuanto otros productores –que no están sujetos a dicho gravamen– podrían considerarse beneficiarios de una ayuda de Estado.

Si el Tribunal sigue en su decisión los razonamientos del Abogado general al respecto⁴¹, el impuesto alemán se considerará no contrario al Derecho comunitario por las siguientes razones:

⁴¹ Conclusiones del abogado general Sr. Maciej Szpunar, presentadas el 3 de febrero de 2015, en el Asunto C-5/14.

La Directiva 2003/96/CE no es de aplicación a los combustibles nucleares, y no se puede extender a los mismos por analogía, desde el momento en que dicha normativa armonizadora no se refiere a la producción de electricidad, sino a aquellos productos energéticos expresamente mencionados en la misma utilizados para producir electricidad;

En cualquier caso, y esta línea argumental resulta especialmente interesante desde la perspectiva española de los impuestos sobre la producción de electricidad, el impuesto alemán sobre el uso de combustibles nucleares no guarda relación alguna con el IVA, no se devenga al distribuirse la electricidad, no es un impuesto sobre el consumo, no plantea problemas transfronterizos, no tiene por sujeto pasivo al distribuidor de la electricidad sino a su productor, y no se puede trasladar al precio de la electricidad. En definitiva, no le resultan de aplicación, bajo ningún concepto, las disposiciones armonizadoras;

Por último, el Abogado general tampoco considera que pueda calificarse como ayuda de Estado el someter un cierto proceso de producción de energía eléctrica a un impuesto o gravamen específico desde el momento en que, por una parte, no existe un sistema general de referencia de tributación de la producción de la electricidad y, por otra, que, aun existiendo, no se podría considerar que estuvieran en situaciones parejas productores de la misma que utilizan sistemas y técnicas sustancialmente diferentes y con muy diversos efectos medioambientales.

Debiendo, pues, el legislador español, estar muy atento a cuál sea el juicio del TJUE sobre esta cuestión prejudicial, lo cierto y verdad es que, de seguirse el parecer del Abogado general al respecto, se podría ser optimista sobre el buen fin de los impuestos españoles al respecto.

5.6. STJUE Austria vs Comisión, de 11 de diciembre de 2014 (T-251/14)

La sala quinta del Tribunal General de Justicia de la Unión Europea ha fallado recientemente en relación al recurso presentado por Austria contra la [Decisión 2011/528/UE de la Comisión, de 8 de marzo de 2011 \(LCEur 2011, 1390\)](#), relativa a la ayuda estatal en el asunto C 24/09 (ex N 446/08), en lo concerniente a ciertos

beneficios para empresas de consumo intensivo de electricidad, previstos en la legislación austriaca sobre electricidad ecológica.

La normativa austriaca establece un sistema de bonificación de las renovables en función del cuál toda la energía eléctrica de este origen se adquiere por un operador privado –una empresa participada por el Estado en poco menos de la mitad de su capital– a un precio reglado más alto que el de mercado. Este sobre precio termina siendo trasladado a los consumidores finales que, por otra parte, han de satisfacer, además, una exacción parafiscal específica por este concepto. En el marco de dicho sistema estaba previsto que las empresas de consumo intensivo de energía eléctrica podrían gozar de una exención gubernativa de estos sobrecostes ligados a la promoción de las energías renovables abonando, esto sí, unas «compensaciones» anuales –por importe del 0,5% del valor neto de su producción– directamente a la empresa privada que intermedia entre los productores de energía eléctrica y sus distribuidores. Comportando, con todo, este mecanismo, una pérdida de ingresos públicos para la entidad gestora del modelo, al quedar dispensadas las distribuidoras de abonar el sobrecoste por energía ecológica respecto de aquellas cantidades de electricidad vendidas a las empresas de consumo intensivo acogidas al beneficio de exención/compensación.

Todo el sistema, por otra parte, era objeto de determinación normativa –no funcionaba de acuerdo con mecanismos de mercado– de modo que todas las prestaciones y contraprestaciones dinerarias –bonificaciones, exacciones y compensaciones– previstas en el mismo, como el modo en el que se repartía entre los comercializadores de electricidad la parte de energía renovable que cada uno debía de comprar del operador privado, o la concesión de las exenciones a las empresas de consumo intensivo de energía, eran objeto de determinación reglamentaria, se establecían por las autoridades públicas reguladoras del sistema. La empresa privada que intermediaba entre productores, distribuidores y consumidores finales en la gestión del sistema de bonificación de las energías renovables era objeto, por ejemplo, de un estricto control contable por la Administración financiera y por el Tribunal de Cuentas, en cuanto al origen y destino de los fondos que manejaba en el marco del modelo de electricidad ecológica. Lo que, en buena lógica, condujo a la Comisión a calificar tales fondos –a los efectos de la evaluación del modelo en términos de ayudas de Estado– como públicos, estatales.

También resultaba relevante para la Comisión, a diferencia de lo que ocurre en el modelo alemán –declarado compatible con la normativa europea sobre ayudas de Estado mediante la [STUE PreussenElektra, de 13 de marzo de 2001 \(TJCE 2001,](#)



[102](#) (C-379/98)– el hecho de que los pagos por sobrecostos derivados de la adquisición de energía de origen renovable por los distribuidores de energía eléctrica no se efectuasen directamente a los productores de dicha energía –no obedeciesen, por tanto, a una mera disposición de regulación de un mercado entre operadores privados– sino que estuviesen gestionados e intervenidos por una entidad intermediaria reguladora del modelo –controlada por el Estado– responsable de todos los pagos e ingresos del sistema.

Si bien en un primer momento, en el 2006, la Comisión no consideró estos beneficios aplicados a unas determinadas empresas –las de consumo intensivo de energía eléctrica– como ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior, con posterioridad, en 2011, y espoleada por una denuncia, vino a declararlos como tales. El Gobierno de Austria recurrió la decisión ante el TJUE, cuyo Tribunal General ha confirmado la Decisión de la Comisión en diciembre del 2014.

El Tribunal en su decisión, mediante la que se confirma que la Decisión de la Comisión es conforme a Derecho y que el sistema austriaco encubre una ayuda de Estado a las empresas beneficiarias del sistema de exención/compensación –en torno a un 1% del tejido empresarial austriaco y en su casi totalidad manufactureras– construye su argumentación a partir de las siguientes premisas:

Lo relevante para enjuiciar el modelo no es tanto que su objetivo sea loable –favorecer el desarrollo de las energías renovables– sino que tenga, o no, efectos distorsionadores de las condiciones de libre competencia, del mercado interior, con independencia, por otra parte, de que se pretenda proteger la competitividad comparativa de determinadas empresas, las beneficiarias de la ayuda;

En este sentido, no desvirtúa el carácter de la ayuda el hecho de que no sea tanto una medida de concesión de una ventaja como de compensación de una desventaja competitiva generada por el sistema, por cuanto, en definitiva, supone situar a sus beneficiarias en una situación comparativamente mejor que el del resto de empresas, sujetos al pago íntegro de una carga que para aquellas resulta aliviada;

Tampoco lo desvirtúa la circunstancia de que el número de empresas susceptible de beneficiarse del sistema sea considerable, ni el que procedan de sectores variopintos o que los elementos de concesión de la ventaja sean objetivos y reglados;

El hecho cierto es que se están utilizando fondos estatales para beneficiar a las empresas productoras de energía renovable mediante un sistema basado en exacciones parafiscales cuyo importe se reduce para las empresas de uso intensivo de la energía sin que todo ello venga amparado por el Derecho comunitario derivado cuando, en realidad, idéntico objetivo se habría podido lograr mediante el uso de las



exenciones previstas en la Directiva 2003/96/CE, sin que en tal caso se hubiera podido calificar la medida de ayuda de Estado, nacional, al venir amparada expresamente por disposiciones adoptadas a nivel comunitario y no tratarse, como es el caso, de una medida unilateral del legislador austriaco ajena a las disposiciones europeas de armonización;

Tampoco se acepta el que se puedan aplicar por analogía, en cuanto a su aplicación a estas exacciones parafiscales, las reducciones previstas en el marco de los impuestos armonizados de la energía, por entenderse que tan sólo son de aplicación en el marco armonizado en el que han sido previstas.

En virtud de todo lo cual, el Tribunal General de la UE confirma la Decisión de la Comisión, que reputaba tales medidas de ayudas de Estado contrarias al Derecho comunitario, y rechaza el recurso interpuesto por el Gobierno austriaco.

Si aplicamos los razonamientos del TJUE en esta sentencia al modelo español descubrimos diferencias relevantes. En esencia, el hecho de que en el modelo español no se establezca exención alguna, en los impuestos sobre la producción de electricidad, para los consumidores intensivos de la misma desde el momento en que, justamente, no se trata de impuestos –o gravámenes extrafiscales como en el caso austriaco– sobre el consumo de electricidad, sino sobre su producción.

6. ¿Es la fiscalidad española sobre la energía eléctrica respetuosa con el Derecho comunitario?

Visto el panorama de la fiscalidad sobre la energía eléctrica en España⁴² y la jurisprudencia comunitaria que sobre el particular se ha localizado, es el momento de analizar en qué medida los impuestos vigentes en España que inciden de forma específica sobre la electricidad podrían, o no, presentar problemas relevantes de compatibilidad con el Derecho comunitario aplicable al respecto.

⁴² Para una visión completa del particular, desde la perspectiva del Derecho comunitario, *vid.* Cámara Barroso, M^a C., «Evolución y situación actual de la incidencia de la armonización de la imposición sobre la energía en España», en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Prof. Javier Lasarte Álvarez* (F.Adame Martínez y J.Ramos Prieto, coords.), IEF, 2014, pp. 199-221.

A este objeto, se ha de considerar el particular desde dos perspectivas. En un primer orden de ideas es preciso evaluar si la fiscalidad española sobre la electricidad es respetuosa con las disposiciones comunitarias relativas a la armonización de los impuestos especiales sobre la energía. En un segundo sentido, es necesario

preguntarse si la normativa española en la materia podría ser calificada en algún sentido como ayudas de Estado proscritas por el Derecho comunitario.

6.1. Las disposiciones armonizadoras de los impuestos sobre la electricidad

La [Directiva 2003/96/CE \(LCEur 2003, 3588\)](#) exige que en todos los Estados miembros exista un impuesto sobre la electricidad de estructura semejante a los impuestos sobre consumos específicos, que se devengue al momento de procurarse al consumidor la energía eléctrica. En este sentido no se puede hacer al ordenamiento tributario español –a diferencia de lo que hemos visto que ha ocurrido en el caso de Polonia– objeción alguna: desde 1997 –con anterioridad, incluso, a la aprobación de la Directiva– está en vigor en España un impuesto estatal homogéneo –no varios subcentrales como ocurría en Francia– sobre la electricidad, y con la estructura formal de los impuestos sobre consumos especiales.

Cubierta esta primera exigencia del Derecho comunitario, la pregunta es: ¿la existencia de otros impuestos sobre la electricidad, estatales o autonómicos, y más allá del mencionado, respeta las disposiciones comunitarias relativas a la armonización de la fiscalidad energética?

Pues bien, a este respecto, el art. 1.2 de la [Directiva 2008/118/CE \(LCEur 2009, 27\)](#) establece lo siguiente:

Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

El precepto aquí reproducido condiciona, pues, el establecimiento de otros gravámenes indirectos sobre la electricidad al cumplimiento de dos requisitos:

que se establezcan con fines específicos; y

que respeten las normas aplicables a los impuestos especiales o al IVA.

Es bastante evidente que ninguno de los impuestos estatales y autonómicos con incidencia en la energía eléctrica aquí mencionados cumple ambas condiciones, tal y como se vienen interpretando por la jurisprudencia comunitaria⁴³. Y por eso, hay autores que entienden que estos impuestos, en concreto el IVPEE, vulneran las disposiciones de armonización de la fiscalidad energética⁴⁴.

43 Baste por todas citar aquí la [STJUE C-434/97, de 24 de febrero de 2000 \(TJCE 2000, 32\)](#), Comisión vs Francia y, en particular, la reciente STJUE C-82/12, de 27 de marzo de 2014, Transportes Jordi Besora SL. vs Generalitat de Cataluña, por la que se declara contrario al Derecho comunitario el impuesto español sobre venta minorista de hidrocarburos, de más que considerable coste para las Administraciones públicas españolas que se están enfrentando, como consecuencia de la misma, a procedimientos de devolución de impuestos cuyo importe global se ha llegado a estimar en cifras que rondarían los 2.500 M. €.

44 Cfr. Vicente-Tutor Rodríguez, M. de, «El encaje de la fiscalidad energética y medioambiental española en el Derecho comunitario. Estudio del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica» en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Prof. Javier Lasarte Álvarez* (F.Adame Martínezy J.Ramos Prieto, coords.), IEF, 2014, pp. 401-409.

Sin embargo, la Directiva comunitaria únicamente se refiere a los gravámenes *indirectos*, y los impuestos aquí citados se califican por el legislador como *directos*. ¿Qué es un impuesto directo y qué un impuesto indirecto? Ciertamente, ninguna disposición jurídica nacional o comunitaria –en lo que se me alcanza– define con precisión semejantes categorías impositivas.

Son categorías doctrinales, en definitiva, para cuya delimitación nos hemos de remitir a la literatura científica. Así las cosas, podremos encontrar tantos criterios como autores, y no necesariamente homogéneos en los distintos ordenamientos y comunidades científicas que conviven en la Unión Europea.

En la doctrina española, por ejemplo, predomina el criterio al respecto sentado por quien es considerado unánimemente como el fundador del Derecho financiero y tributario en nuestro país, D. Fernando Sainz de Bujanda, que –con su proverbial finura y agudeza– proponía al respecto dos criterios:

Desde la perspectiva de la naturaleza económica del objeto sometido a imposición, cabría distinguir entre los impuestos «que recaigan sobre la renta o el patrimonio (impuestos directos) o sobre la circulación de bienes y gastos (impuestos indirectos)»⁴⁵;

Atendiendo a consideraciones jurídicas, los impuestos directos serían aquellos que recaen directamente sobre el titular de la capacidad económica sujeta a gravamen, sin que la ley exija su repercusión a un tercero, siendo indirectos, *a sensu contrario*, aquellos –como el IVA o los impuestos especiales– en los que el legislador obliga al contribuyente a trasladar la cuota tributaria a un tercero, el consumidor final⁴⁶.

45 Sainz De Bujanda, F., «Impuestos directos e impuestos indirectos», en *Hacienda y Derecho II*, IEP, 1962, p. 441; en parecido sentido, *vid.* Rossy, H., *Instituciones de Derecho financiero*, Bosch 1959, p. 161: «Para otros, impuesto directo es el que grava el patrimonio, y la renta y el tráfico de capitales; e indirecto, el que grava los gastos y el consumo.».

46 «Considero, en efecto, que puede hablarse lógicamente –con lógica jurídica, se entiende– de impuestos directos, cuando el método seguido por la norma jurídica tributaria consiste en establecer la obligación de

pago del impuesto a cargo de una determinada persona sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse, (...) Entiendo, por el contrario, que son impuestos indirectos aquellos en los que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor.» Sainz De Bujanda, F., *Impuestos directos...*, p. 448. «Y para otros, impuesto directo es aquel en cuyo sujeto coinciden el de hecho y el de derecho (o dicho de otro modo, aquel que es pagado por el que ha de soportarlo), e indirecto el que es pagado por intermediario con facultad de difundirlo hasta llegar al sujeto de hecho según la intención de la ley.» Rossy, H., *Instituciones...*, *ibídem*.

Pues bien, sea cuál sea el criterio que se aplique la conclusión es transparente: los impuestos aquí descritos, sobre el valor de la producción de la energía eléctrica o sobre el patrimonio de las compañías eléctricas, serían calificables como directos. Todos ellos inciden sobre la renta –ingresos o cifra de ventas– o sobre el patrimonio –instalaciones industriales– de quienes producen la electricidad. Y en ningún caso está prevista la repercusión jurídica de las cuotas satisfechas a los consumidores, los clientes finales, que adquieren la energía eléctrica distribuida por las compañías comercializadoras de electricidad.

Los contribuyentes de todos estos impuestos –quienes producen energía eléctrica– al menos formalmente, y más allá de sus eventuales vinculaciones corporativas– son sujetos distintos de aquellos otros –los llamados «comercializadores de referencia»– que venden la electricidad en el mercado minorista a sus consumidores finales. El objeto imponible no es el consumo, el suministro, de la energía eléctrica, es su producción, o la titularidad de ciertos activos.

La repercusión jurídica de las cuotas es formalmente inviable, desde el momento en que el contribuyente de estos impuestos no es ni necesaria ni frecuentemente el mismo que quien firma los contratos de suministro de energía eléctrica con los consumidores. Ni siquiera está en condiciones de trasladar de forma directa la carga tributaria de los impuestos sobre la producción vía precios, desde el momento en que éstos se fijan, en buena medida, por sistemas competitivos regulados por las autoridades públicas que gestionan los mercados eléctricos.

6.2. La fiscalidad energética española en el marco de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado

A este respecto los problemas que podría presentar la fiscalidad sobre la energía eléctrica en España serían de dos tipos.

Por una parte, habría que analizar si se prevén beneficios fiscales para los grandes productores de energía eléctrica. En segundo lugar, si todos los productores de energía eléctrica, con independencia del origen de la misma, se les trata por igual y,

en caso de que no sea así, si la diversidad de trato es objetiva, proporcionada y razonable. En definitiva, si pudiera estar justificada y resultar aceptable conforme a los parámetros que en materia de ayudas de Estado se vienen manejando⁴⁷.

⁴⁷ Sobre ayudas de Estado y fiscalidad energética *vid.* Villar Ezcurra, M., «State Aids and Energy Taxes: Towards a Coherent Reference Framework», *Intertax*, vol. 41, nº 6-7, 2013, pp. 340-350. De la misma autora, *vid.* también «EU State Aid and Energy Policies as an Instrument of Environmental Protection: Current Stage and New Trends», *European State Aid Law Quarterly*, nº 4, 2014, pp. 611-620.

En el caso del impuesto estatal sobre el valor de la producción de la energía eléctrica la respuesta a ambos interrogantes es muy clara. Desde ningún punto de vista se podría considerar que vulnera las disposiciones comunitarias que proscriben las ayudas de Estado instrumentadas a través de impuestos –de los beneficios fiscales que en los mismos se pudieran establecer– desde el momento en que para todos los productores de energía eléctrica –con independencia de su volumen de negocio y del origen de la energía que generan– se aplican los mismos elementos de cuantificación de la deuda tributaria. No están previstas exenciones, deducciones ni bonificaciones específicas para determinados contribuyentes o categorías de contribuyentes. Más allá del juicio que desde consideraciones de política ambiental –o de calificación constitucional del impuesto– pudieran hacerse, desde la sola perspectiva de su adecuación a la normativa comunitaria relativa a ayudas de Estado este impuesto no presenta vulnerabilidad alguna, por cuanto no están previstos en su estructura beneficios fiscales de ningún tipo.

Tampoco presentaría tacha alguna en este sentido el impuesto especial sobre la electricidad por cuanto tampoco preveía, hasta el año pasado, beneficios fiscales o tipos impositivos distintos en función de su origen, sin dar un tratamiento diferenciado tampoco –en términos de carga tributaria– a la importada, tal y como ocurría con el impuesto finlandés. En la modificación operada en el mismo mediante la [Ley 28/2014 \(RCL 2014, 1582 y RCL 2015, 342\)](#) se han incorporado reducciones para determinados consumidores intensivos de energía eléctrica, la procedente de determinadas fuentes y la utilizada en sectores como el agrícola, pero todo ello, al menos en una aproximación superficial a su contenido, de conformidad con lo previsto al respecto en los arts. 2.4, 15.3 y 17 de la Directiva 2003/96/CE.

Más complejo resulta el análisis por cuanto a los otros dos impuestos estatales que recaen sobre la producción de la energía eléctrica, creados por la [Ley 15/2012 \(RCL 2012, 1761 y RCL 2013, 391\)](#): los que gravan de forma específica la de origen hidroeléctrico y la de origen nuclear. Sujetando a tributación, en el primer caso la producción de energía hidroeléctrica y en el otro la generación de residuos radiactivos. En este caso, desde el punto de vista de su eventual conflicto con la

normativa europea sobre ayudas de Estado podría entenderse que distorsionan las condiciones de competencia desde el momento en que tales impuestos no se exigen a los productores de energía eléctrica proveniente de otras fuentes. Ha de estar muy atento al respecto el Gobierno español al devenir de la cuestión prejudicial suscitada por el *Finanzgericht Hamburg* en lo relativo al impuesto alemán sobre residuos nucleares, *German Kernbrennstoffsteuergesetz*, pues lo que el Tribunal de Luxemburgo decida en dicho supuesto ha de tener incidencia en el caso español. Aunque, como se ha dicho, de seguirse el hilo discursivo del Abogado general al respecto, parece previsible que el TJUE no viera en tales impuestos la condición de ayudas de Estado proscritas.

Lo mismo cabe decir de los impuestos autonómicos que recaen sobre la propiedad de determinadas instalaciones industriales de generación o transporte de energía eléctrica. Desde el momento en que, en algunos de ellos, se selecciona el tipo de instalaciones o activos sujetas a gravamen incidiendo de forma particular, además, sobre las energías renovables, podría entenderse que estos impuestos distorsionan las condiciones de competencia y que el hecho de que otros productores no estén sujetos a los mismos supondría un beneficio fiscal calificable como ayuda de Estado. En línea con el razonamiento del TJUE en el caso [Adria-Wien Pipeline GmbH \(TJCE 2001, 304\)](#).

7. Conclusiones

El modelo español de tributación de la energía eléctrica es, ciertamente, complejo.

En el marco de un sistema financiero eléctrico que ha experimentado una acelerada evolución en los últimos años, y que –como consecuencia de sus notorios desequilibrios financieros– se encuentra en plena reforma de su estructura de costes e ingresos, cabe distinguir en el mismo tres modalidades de tributos específicos que recaen, directa o indirectamente, sobre la energía eléctrica:

Un impuesto especial sobre el consumo de electricidad (1997/2014), de estructura pareja a la de los impuestos especiales de esta naturaleza, cuyo rendimiento –siendo estatal en su normativa y gestión– está cedido a las Comunidades autónomas;

Un impuesto sobre la producción –que no el consumo– de electricidad (2012), al que se une otro –adicional y específico– sobre la producción de energía hidroeléctrica y un tercero sobre la producción, no ya de energía, sino de residuos nucleares, también los tres, estatales;

Toda una serie de impuestos autonómicos que inciden sobre la emisión de gases



contaminantes, por una parte, y sobre determinadas instalaciones de generación o transporte de electricidad con un impacto considerable en el paisaje o que presentan riesgos cualificados de contaminación.

La jurisprudencia comunitaria se ha ocupado en varias ocasiones de lo relativo a la fiscalidad específica de la energía, desde dos puntos de vista:

Atendiendo a la preservación del sistema armonizado de impuestos especiales sobre la electricidad establecido en las [Directivas 2003/96/CE \(LCEur 2003, 3588\)](#) y [2008/118/CE \(LCEur 2009, 27\)](#);

Desde la perspectiva de la eventual vulneración de la normativa comunitaria relativa a ayudas de Estado que puede derivarse del tratamiento diferenciado de determinadas fuentes de energía eléctrica.

En el primer orden de ideas, el impuesto especial sobre la electricidad no presenta tacha aparente alguna. Los impuestos que inciden sobre la producción de la electricidad, creados en 2012, tampoco parecen vulnerar tales prescripciones, desde el momento en que se trata de impuestos directos. No gravan el consumo de electricidad, sino su producción, y no son objeto de repercusión.

Más problemas podrían presentar –e idéntica dificultad aqueja a los autonómicos– desde la perspectiva de la normativa comunitaria de ayudas de Estado, por cuanto en todos ellos la carga tributaria varía –o no existe– en función del origen de la electricidad.

Desde una consideración de conjunto de la fiscalidad de la energía eléctrica española aquí descrita y su viabilidad en términos de su adecuación a las premisas comunitarias –prescindiendo aquí de la derivada medioambiental de la cuestión– cabe afirmar al respecto que:

La fórmula adoptada, combinar un impuesto indirecto sobre el consumo de la electricidad con otros tres directos que inciden sobre la producción de electricidad –dos de ellos específicos sobre la energía hidroeléctrica y sobre la nuclear– es original y en términos financieros tanto eficiente como rentable;

Parece defendible, a tenor del contenido de las disposiciones comunitarias de armonización de la fiscalidad energética, su compatibilidad con el Derecho europeo, por cuanto existe un impuesto estatal único y no discriminatorio sobre el suministro de electricidad con la estructura propia de los llamados impuestos especiales, mientras que, al mismo tiempo, ninguno de los otros tres impuestos adicionales sobre la producción de electricidad puede calificarse como indirecto, repercutible e incompatible con el IVA o los impuestos especiales;

El hecho de que determinadas fuentes de generación de electricidad –la hidroeléctrica y la nuclear– soporten un nivel de tributación sustancialmente superior al que recaee sobre el resto puede llegar a interpretarse como medidas de distorsión de la competencia que contravienen las disposiciones comunitarias relativas a la prohibición de ayudas de Estado. La misma afirmación puede realizarse, con mayor razón si cabe, respecto de los distintos impuestos autonómicos que sujetan a gravamen determinados activos del patrimonio industrial energético.

La originalidad del modelo español radica en la superposición de varios impuestos sobre la producción de energía, en principio compatibles con el impuesto armonizado sobre su consumo, y que, no siendo calificables desde el punto de vista de su estructura formal como medioambientales, logran –combinados con el sistema de primas a las renovables– un objetivo, un efecto, ambiental, que no es otro sino el de estimular la extensión de las energías limpias mediante un modelo financiero global beneficioso para las mismas, salvo por lo que se refiere a la energía hidroeléctrica.

Bibliografía

Alfano, R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, pp. 37-40.

Barberena Belzunce, I., «Se aplica la LOFCA a los tributos de la Comunidad Foral de Navarra? A propósito de las STC 208/2012 y 110/2014», *ECJ Leading Cases*, año 3º, vol. 2, post nº 629, de 5/11/2014 (<https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/11/ecjlc-629-barberena.pdf>).

Cámara Barroso, M^a C., «Evolución y situación actual de la incidencia de la armonización de la imposición sobre la energía en España», en Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Prof. JavierLasarte Álvarez(F.Adame Martínezy J.Ramos Prieto, coords.), IEF, 2014, pp. 199-221.

Cañal García, F., «Energías renovables y tributos propios en Cataluña», en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308, 2010, pp. 15-25.

De Miguel Canuto, E., *El Impuesto sobre la Electricidad*, Thomson-Aranzadi, 2007.

Gallo, F., *Las razones del fisco*, Marcial Pons, 2011.

Molina León, A., «Un impuesto disfrazado bajo el canon eléctrico», en *Contabilidad y Tributación (CEF)*, nº 382, 2015, pp. 5-41.

Pérez De Ayala, J. L., *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución española en un contexto jurisprudencial*, Cuadernos Civitas, Thomson-Civitas, 2008, 123 pp.

Pérez Royo, F., «El Impuesto sobre la Electricidad», en *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 3ª ed., Tecnos, 2009, pp. 869-872.

Pitrone, F., «"Environmental Taxes": Input from the Court of Justice of the European Union», *Bulletin for international taxatio*, 2015, pp. 58-64.

Rozas Valdés, J. A., «Impuestos especiales de fabricación» en *Medidas fiscales para 1998* (R. Falcón y Tella, dir.), Marcial Pons, 1998, pp. 334-341.

– «Tres cánones, tres prestaciones», *Contabilidad y Tributación (CEF)*, nº 276, 2006, pp. 165-208.

– «Tax Coordination among Regions in Spain. Role of the Courts», en M.Lang, P.Pistone, J.Schuchy C.Staringer(eds.), *Horizontal Tax Coordination*, IBFD, 2012, PP. 201-218.

– «Evolución y reforma del sistema financiero de la energía eléctrica», *Crónica Tributaria*, nº 150, 2014, pp. 197-237.

– «La tributación estatal sobre los residuos nucleares: un análisis crítico», *Quincena Fiscal*, nº 8, 2014, pp. 21-48. [\(BIB 2014, 932\)](#)

Sainz De Bujanda, F., «Impuestos directos e impuestos indirectos», en *Hacienda y Derecho II*, IEP, 1962, p. 429-458.

Rossy, H., *Instituciones de Derecho financiero*, Bosch, 1959, pp. 161.

Vicente-Tutor Rodríguez, M. de, «El encaje de la fiscalidad energética y medioambiental española en el Derecho comunitario. Estudio del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica» en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Prof. Javier Lasarte Álvarez* (F.Adame Martínezy J.Ramos Prieto, coords.), IEF, 2014, pp. 401-409.

Villar Ezcurra, M., «State Aids and Energy Taxes: Towards a Coherent Reference Framework», *Intertax*, vol. 41, nº 6-7, 2013, pp. 340-350.

– «EU State Aid and Energy Policies as an Instrument of Environmental Protection: Current Stage and New Trends», *European State Aid Law Quarterly*, nº 4, 2014, pp. 611-620.

