

FORO DE ACTUALIDAD

ESPAÑA

LA LEGALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA: A PROPÓSITO DE LA INADMISIÓN DE LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PRESENTADA POR EL TRIBUNAL SUPREMO

La legalidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica: a propósito de la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad presentada por el Tribunal Supremo

El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica fue creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, con la finalidad declarada de armonizar el sistema fiscal español con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad. Sin embargo, la configuración del impuesto puso de manifiesto que se trataba de un impuesto puramente recaudatorio cuya finalidad extrafiscal quedaba considerablemente diluida. Ello ha contribuido a generar un amplio debate sobre la constitucionalidad de la norma y su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

The legality of the Tax on the Value of the Production of Electricity: preliminary ruling petition submitted by the Spanish Supreme Court

The Tax on the Value of Electric Energy Production was created by Law 15/2012, of December 27, on tax measures for energy sustainability with the declared purpose of harmonizing the Spanish tax system with a more efficient and respectful use of the environment. However, the internal configuration of the tax showed that it had a purely budgetary objective whereas its extra-fiscal purpose was considerably diluted. This situation has contributed to a broad debate on the constitutionality of the law as well as on its compatibility with European Union law.

PALABRAS CLAVE

Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, Constitución española, Derecho de la UE, Tribunal Constitucional, Tribunal de Justicia de la Unión Europea

KEY WORDS

Tax on the Value of the Production of Electricity, Spanish Constitution, EU Law, Constitutional Court, EU Court of Justice.

Fecha de recepción: 30-1-2017

Fecha de aceptación: 15-2-2017

INTRODUCCIÓN

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética tenía como objetivo, en palabras del propio preámbulo, «armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea». Asimismo, se reconocía la incidencia cada vez mayor de la producción y el consumo de energía en la sostenibilidad ambiental y la necesidad de internalizar los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica

y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos.

En ese contexto, la Ley 15/2012 regula tres nuevos impuestos: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica («IVPEE»), el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

De entre todas estas figuras impositivas, la que ha generado mayor interés y controversia es el IVPEE, que es un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de pro-

ducción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central. El tipo impositivo, común a todas las tecnologías de producción de energía eléctrica, es del 7 % y se aplica sobre una base imponible constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.

La corta vida del IVPEE ha estado marcada por un intenso debate sobre su constitucionalidad y sobre su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea. Ambas cuestiones requieren de un análisis que excede de las pretensiones de esta colaboración, aunque haremos una breve referencia a ellas para poder entender el contenido del auto del Tribunal Supremo en el que se planteaba la cuestión de inconstitucionalidad y el del auto del Tribunal Constitucional que la inadmitía.

EL IVPEE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Como hemos comentado, el preámbulo de la Ley 15/2012 incluye una declaración de principios sobre la necesidad de internalizar los costes medioambientales derivados de la producción de energía eléctrica. Sin embargo, la primera mención específica al IVPEE se dedica a destacar otra de sus finalidades, que es «favorecer el equilibrio presupuestario», expresión genérica que, en realidad, se refiere a que los ingresos que se obtengan de la recaudación del impuesto se destinarán a la financiación del déficit tarifario. Dicho déficit, en esencia, consiste en la diferencia entre los ingresos que obtienen los productores de energía eléctrica y los costes que la normativa sectorial les reconoce. Según las cifras oficiales publicadas en diciembre de 2016, el déficit de tarifa se sitúa en torno a los 23.000 millones de euros.

Sin perjuicio de la bondad de esta declaración sobre la afectación presupuestaria, parece que en el IVPEE tiene un carácter eminentemente recaudatorio que pone en duda la finalidad extrafiscal o medioambiental que también se menciona en el preámbulo de la Ley 15/2012. A estos efectos, no es suficiente con una mera declaración sobre el carácter medioambiental del impuesto, sino que es necesario que la propia estructura del impuesto y la regulación de sus elementos configuradores tengan ese carácter extrafiscal. En palabras del Tribunal Constitucional (sentencia 112/2012, de 5 de junio):

«(...) la finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios».

Pues bien, la Ley 15/2012 no recoge ninguna delimitación negativa del hecho imponible, exenciones o bonificaciones que sirvan como instrumentos para modular los esfuerzos de los contribuyentes en la reducción de los riesgos medioambientales. De la misma manera, la base imponible del IVPEE se determina en función de un dato económico objetivo, el importe obtenido por la producción de electricidad en cada una de las instalaciones, sin vinculación con el riesgo medioambiental o la capacidad contaminante de la actuación del obligado tributario.

En fin, si el IVPEE fuera un verdadero tributo medioambiental debería modular el gravamen en función de la intensidad o daño al medioambiente causado. Así lo exige el principio «quien contamina paga». A esta misma conclusión llegaba el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario, que recomendaba la eliminación del IVPEE por carecer de objeto medioambiental.

Si se acepta que el IVPEE es un impuesto puramente fiscal (con finalidad recaudatoria y no extrafiscal), se debe exigir el cumplimiento escrupuloso de los principios que, de acuerdo con el artículo 31.1 de la Constitución Española, deben inspirar el sistema tributario español, y que son el de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

En relación con el principio de capacidad económica, y de acuerdo de nuevo con el preámbulo de la Ley 15/2012, el IVPEE grava la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a ellas. Sin embargo, el hecho imponible consiste en la mera producción de energía eléctrica y no parece que dicha actividad sea una riqueza distinta de la que se grava en otros impuestos, como, singularmente, el Impuesto sobre Actividades Económicas («IAE»).

En este contexto, el Tribunal Supremo, al conocer de un recurso interpuesto por la Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA), ha plantea-

do una cuestión de inconstitucionalidad (auto de 14 de junio de 2016, recursos 2955/2014 y 2554/2014) en la que expresaba sus dudas sobre la constitucionalidad del IVPEE precisamente por la posible concurrencia con el IAE. Además, en el texto del auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, el Tribunal Supremo anticipa la posible contradicción que puede existir entre la Ley 15/2012 y el Derecho de la Unión Europea, aunque difiere la solución a ese debate a un momento procesal posterior, una vez que disponga de la respuesta del Tribunal Constitucional.

En cuanto al fundamento de la cuestión de inconstitucionalidad planteada, el Tribunal Supremo parte del análisis de la estructura del impuesto y concluye que, tal y como hemos dicho, carece de finalidad extrafiscal debido a que:

«ninguno de los elementos estructurales del IVPEE refleja la finalidad medioambiental proclamada para el mismo, porque, tratando de hacer frente a los daños causados al medio ambiente por las redes de transporte y distribución, grava de igual modo (de manera proporcional y sin ningún tipo de progresividad) a quienes utilizan esas redes intensivamente como a quienes las usan escasamente, pasa a primer plano, para presentarse como el único y auténtico objetivo del tributo, la otra finalidad confesada en el apartado II del preámbulo de la Ley 15/2012: hacer frente a los «muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro»».

La ausencia de finalidad extrafiscal no implica la automática inconstitucionalidad del IVPEE y tampoco lo haría el mero hecho de que se grave el mismo hecho imponible del IAE, puesto que no existe una prohibición de doble imposición más allá del límite genérico que impide que el sistema tributario sea confiscatorio. Aun así, el Tribunal Supremo solicitaba al Tribunal Constitucional un pronunciamiento sobre:

«sí, cuando un impuesto grava a través de un hecho imponible una manifestación de capacidad económica, es posible someter a tributación esa misma capacidad mediante otro tributo que define un hecho imponible idéntico o prácticamente igual, cuando además se revela desprovisto de la otra finalidad, la extrafiscalidad, proclamada para justificarlo».

Pues bien, el Tribunal Constitucional ha inadmitido la cuestión de inconstitucionalidad mediante auto 204/2016 sin que, en la fecha en que se redactan

estas líneas, se haya publicado el contenido de dicha resolución de inadmisión. No obstante, parece que el fundamento es que el tribunal que plantea la posible constitucionalidad pone de manifiesto de manera expresa que existen dudas no solo acerca de la constitucionalidad de la norma, sino también de su compatibilidad con el Derecho comunitario.

Dada la prevalencia de dicha norma comunitaria, el Tribunal Constitucional sostiene que el tribunal de instancia debe plantear en primer lugar la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea («TJUE»), de manera que solo cuando se haya descartado la incompatibilidad de la norma nacional con el Derecho comunitario cabrá plantear la cuestión de inconstitucionalidad. Esta misma tesis ha sido mantenida por el Tribunal Constitucional en los autos 168/2016, 183/2016 y 185/2016.

Eso sí, la inadmisión no supone un juicio sobre la constitucionalidad de la norma analizada, sino que se basa en un argumento formal que, por otra parte, no impediría que la cuestión de inconstitucionalidad se vuelva a presentar en caso de que el TJUE valide su compatibilidad con el Derecho comunitario.

En términos prácticos, este auto de inadmisión supone que el debate se traslade al ámbito comunitario. Si el juicio del TJUE sobre la cuestión prejudicial fuese negativo, y el IVPEE resultase incompatible con el Derecho de la Unión Europea, el impuesto devendría nulo, sin que fuese ya necesario el pronunciamiento del Tribunal Constitucional respecto de la constitucionalidad del impuesto. Por el contrario, si el TJUE emitiese un juicio positivo en la cuestión prejudicial sometida a su consideración y declarara que la normativa reguladora del IVPEE es compatible con el Derecho de la Unión Europea, el Tribunal Constitucional tendría entonces la palabra para decidir sobre el acomodo del impuesto a los principios tributarios contenidos en la Constitución española.

EL IVPEE Y EL DERECHO COMUNITARIO

Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008

La Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, establece un régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de ciertos productos, entre los que se encuentra la energía eléctrica.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE de 16 de diciembre de 2008 relativa al régimen general de los impuestos especiales:

«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 tanto, a pesar de que los Estados miembros de la Unión Europea están habilitados para introducir nuevos impuestos indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales, dichos impuestos deben tener fines específicos.

Respecto de la calificación del IVPEE como un impuesto indirecto, la Ley 15/2012 lo configura formalmente como un impuesto directo que solo grava la producción de la energía y no su posterior entrega, aunque la realidad es que el IVPEE tiene más elementos esenciales de los impuestos indirectos y, en particular, de aquellos que, como el IVA o los impuestos especiales, gravan las entregas de bienes o servicios. En este sentido, y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, uno de los elementos más relevantes para realizar esta calificación es si la carga económica del impuesto, aunque no se repercute formalmente, sí puede ser trasladada económicamente a terceros (los consumidores).

En cuanto a la existencia de un fin específico, la Ley 15/2012 anuncia en su preámbulo que el fin del IVPEE es la armonización del ordenamiento fiscal español con un uso más eficiente y respetuoso del medioambiente, pero asimismo con el fin de favorecer el equilibrio presupuestario.

Sin embargo, ya hemos comentado que la supuesta finalidad medioambiental no se refleja en la estructura del impuesto y que tampoco es un instrumento útil para modificar conductas contaminantes de las personas o empresas. No es suficiente con la simple declaración medioambiental ni tampoco con la mera afectación general de su recaudación a actividades relacionadas con la mejora del medioambiente. Por el contrario, parecería que la finalidad real es la de obtener fondos para reducir el déficit tarifario. En ese sentido, el TJUE ha rechazado en reiteradas ocasiones (por ejemplo, en el Asunto C-401/03) que el favorecimiento del equilibrio presupuestario sea un fin específico.

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido («IVA»):

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera».

Este artículo prohíbe a los Estados miembros el establecimiento de impuestos que puedan interferir en el funcionamiento del IVA a través del establecimiento de tributos que se consideren equivalentes.

En aplicación del artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE (y, anteriormente, el artículo 33 de la Sexta Directiva), el TJUE ha tenido la oportunidad de manifestarse sobre la posible incompatibilidad de varias figuras tributarias con el IVA y, para ello, se ha basado en las características esenciales del IVA, que son:

- (i) La aplicación con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios.
- (ii) La determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste.
- (iii) La percepción de dicho impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente.
- (iv) La deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, este impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y la carga final de dicho impuesto recae en definitiva sobre el consumidor.

En el caso concreto del IVPEE, se trata de un impuesto que grava una actividad concreta (la generación de electricidad) y no el conjunto de las actividades comerciales. Así, en el pasado, el criterio del TJUE al analizar las distintas figuras tributarias que podrían colisionar con el IVA ha sido la de admitir la compatibilidad cuando los impuestos nacionales solo gravaban categorías de productos o servicios muy determinados y, además, se aplicaban en una sola fase de la producción.

Esta fue la conclusión en casos similares, como el asunto C-9/70 (referido a un impuesto específico sobre las actividades de transporte), los asuntos acumulados C-93/88 y C-94/88 (relativos a un impuesto sobre vehículos) o el asunto C-109/90 (en el que se analizaba un tributo local exigido sobre la organización de espectáculos y esparcimientos públicos).

POSICIÓN JURÍDICA DE LOS SUJETOS PASIVOS DEL IVPEE

Conviene recordar que los autos del Tribunal Constitucional en los que se inadmite la cuestión de inconstitucionalidad no debería afectar a las posibilidades de que el impuesto pueda ser declarado inconstitucional. La inadmisión se justifica por las manifestaciones que el Tribunal Supremo realiza en el auto de planteamiento de la cuestión sobre la compatibilidad del IVPEE con el Derecho de la Unión Europea. Por ello, ese debate podría reabrirse una vez que el Tribunal Supremo aclare su posición al respecto o, si finalmente se plantea una cuestión prejudicial, una vez que el TJUE resuelva al respecto.

Entre tanto, el IVPEE es un impuesto plenamente vigente y los sujetos pasivos están obligados a autoliquidarlo e ingresar la cuota tributaria en los plazos establecidos por la ley. Sin embargo, cualquier resolución del Tribunal Constitucional o del TJUE en contra de la legalidad del IVPEE no afectaría de manera automática a todos los sujetos pasivos del impuesto, puesto que los efectos no se extenderían a las situaciones jurídicas que hubieran devenido

firmes, ya sea por no haber sido recurridas o por el efecto de la prescripción.

Es decir, para garantizar la devolución de lo ingresado a través de las autoliquidaciones será necesario que no haya transcurrido el plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos (cuatro años a computar desde el momento del ingreso). Con carácter general, esta situación obliga a los sujetos pasivos a impugnar las autoliquidaciones a través del procedimiento de solicitud de rectificación que, una vez terminado mediante la previsible desestimación, dará acceso a los procedimientos de revisión administrativos y a los recursos contencioso-administrativos.

En la tramitación del recurso contencioso-administrativo será conveniente solicitar al tribunal competente, bien el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad (o la cuestión prejudicial) o, en su defecto, la suspensión de la tramitación del procedimiento hasta que el Tribunal Constitucional o el TJUE resuelvan definitivamente sobre la legalidad del IVPEE. De esa manera se evitará que recaiga una sentencia que sea definitiva sobre el fondo del asunto y que pudiera llegar a ser contradictoria con la resolución del Tribunal Constitucional o del TJUE.

Respecto de las autoliquidaciones que no hayan sido impugnadas y hayan devenido firmes por efecto de la prescripción, no será posible solicitar la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas aunque la norma fuera declarada inconstitucional o contraria al Derecho comunitario. En este sentido, el artículo 32.4 y 5 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público condiciona la indemnización a, entre otros requisitos, que el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad o la infracción del Derecho comunitario posteriormente declarada.

MIGUEL BASTIDA PEYDRO*

* *Counsel* del Área de Fiscal de Uría Menéndez (Madrid).