



**VNiVERSiDAD
D SALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

**Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y
Procesal**

Área de Derecho Financiero

Curso 2017/2018

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica. Acercas de su constitucionalidad.

Raúl Porras Regueras

Tutor: María Ángeles Guervós Maíllo

Junio 2018

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

**Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y
Procesal**

Área de Derecho Financiero

**El Impuesto sobre el Valor de la
Producción de Energía Eléctrica.
Acerca de su constitucionalidad.**

**The Tax on the Value of the Production
of Electric Power.
About of its constitutionality.**

**Nombre del/la estudiante: Raúl Porras Regueras
e-mail del/a estudiante: raul.porras.13@gmail.com**

Tutor/a: María Ángeles Guervós Maíllo

RESUMEN

Los impuestos ambientales se han constituido como una buena forma de protección del medio ambiente, ya que tratan de modificar las conductas de los sujetos pasivos. Virtud que han aprovechado los legisladores para establecer figuras tributarias con gran poder de recaudación que no expresan de forma clara la finalidad extrafiscal que deben tener. Es lo que ocurre con el IVPEE, impuesto que el legislador define como ambiental, pero se aleja de los fines extrafiscales al no estructurar instrumentos que traten de modificar la conducta de los sujetos contaminantes.

Dadas estas notas, el impuesto ha sido muy criticado y el Tribunal Supremo tiene serias dudas acerca de su constitucionalidad, llegando a dudar en ocasiones de su validez respecto al derecho comunitario.

Este trabajo abordará el análisis del tributo para extraer una serie de conclusiones acerca de su validez constitucional y si es posible modificar la figura para despejar la controversia.

PALABRAS CLAVE : Tributación, medio ambiente, extrafiscalidad, energía eléctrica, impuestos sobre el consumo, impuestos indirectos.

ABSTRACT

Environmental taxes have been established as a good way of protecting the environment, since they try to modify the behavior of taxpayers. Virtue that legislators have used to establish tax figures with great collection power that do not clearly express the extra-fiscal purpose they should have. This is what happens with the IVPEE, a tax that the legislator defines as environmental, but it moves away from extra-fiscal purposes by not structuring instruments that try to modify the behavior of contaminating subjects.

Given these notes, the tax has been widely criticized and the Supreme Court has serious doubts about its constitutionality, sometimes doubting its validity with respect to community law.

This work will address the analysis of the tax to draw a series of conclusions about its constitutional validity and if it is possible to modify the figure to clear the controversy.

KEYWORDS: Taxation, environment, extra-fiscal, electric power, taxes on consumption, indirect taxes.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN .	5
II.	EXTRAFISCALIDAD .	6
III.	LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL.	10
IV.	El IVPEE.	15
	A) El IVPEE como tributo.	15
	B) Estructura.	19
V.	SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IVPEE.	29
	A) Principio de capacidad económica.	29
	Impuesto sobre Actividades Económicas.	30
	Impuesto sobre la electricidad.	33
	B) El IVPEE en el marco normativo europeo	33
VI.	PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	35
VII.	ALTERNATIVAS.	37
VIII.	CONCLUSIONES.	39
IX.	BIBLIOGRAFÍA.	42
X.	ANEXO I.	46

I. Introducción.

La preocupación legislativa por el medio ambiente es una cuestión cuyos inicios radican a comienzos del siglo XX, cuando se empiezan a gravar los efectos que la contaminación genera en el planeta. Los legisladores comienzan a darse cuenta del problema que generan las industrias y promueven cambios de conducta en los operadores económicos, tendentes a la consecución de un desarrollo sostenible.

A medida que la población aumenta, lo hacen de forma paralela sus necesidades y las fábricas tienen que funcionar a pleno rendimiento, lo que conlleva un gasto de energía enorme. Nuevas centrales térmicas y nucleares, embalses con saltos de agua, y más tarde comienzan las alternativas, con placas solares o molinos eólicos. Sin duda una energía más limpia, pero que también deja su impacto en el medio ambiente.

De nuevo el legislador es consciente de ello y con la Ley 15/2012 introduce medidas fiscales para la sostenibilidad energética. En concreto, uno de los impuestos introducidos por esta ley que más controversia plantea es el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, que grava las actividades de producción de energía eléctrica y cuya finalidad a tenor de la ley es internalizar los enormes costes soportados por el mantenimiento de las infraestructuras necesarias para el transporte y distribución de la energía eléctrica.

Los mayores problemas se plantean porque a la luz de las disposiciones recogidas en la ley, el legislador pretendía incorporar al sistema un impuesto ambiental, pero no lo configura como tal, por lo que puede ser considerado un impuesto fiscal más, que por otra parte, grava una manifestación económica ya gravada por el Impuesto de Actividades Económicas, por lo que entraría en contradicción con el principio constitucional de capacidad económica del art. 31 CE.

No solo eso, sino que además puede entrar en colisión con algunas directivas europeas, por lo que el tema necesita ser analizado detenidamente para acabar extrayendo una serie de conclusiones que arrojen un poco de luz a un asunto complicado, del que aún no hay pronunciamiento por parte del TC y del que solo podemos extraer conclusiones siguiendo la jurisprudencia recogida con otros tributos similares.

La realización de este trabajo conlleva un análisis exhaustivo de la estructura de la ley que introduce el impuesto para ver si refleja en realidad ese carácter ambiental y puede ser considerado un tributo extrafiscal, o cuáles son las razones que nos llevan a valorar su posible inconstitucionalidad.

Por último, estimo conveniente analizar el propósito que esconde el IVPEE que parte de la doctrina, y cuyo pensamiento comparto, considera que es conseguir recaudación para reducir el déficit de tarifa, exponiendo unas breves ideas de lo que se entiende por este.

II. Extrafiscalidad.

Para iniciar el desarrollo del tema me gustaría aclarar de forma breve que los tributos son un instrumento que tiene el estado para obtener fondos destinados a la cobertura genérica del gasto público, definición sencilla que más adelante ampliaré. Pues bien, los tributos pueden tener varias finalidades, de las cuales las más importantes son dos, finalidad fiscal y finalidad no fiscal (o extrafiscal).

A) Significado y características.

La extrafiscalidad no aparece recogida de forma directa en la Constitución española, pero sí aparece de forma indirecta, a través del mandato constitucional al legislador para proteger los intereses generales recogidos en esta.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la sentencia STC 37/1987 de 26 de marzo señala que, aunque no se pueda extraer directamente tal finalidad de la Constitución, sí se puede deducir de los preceptos constitucionales donde se recogen principios rectores de la política económica, ya que los tributos son parte de los instrumentos con los que cuenta el Estado para conseguir los fines económicos y sociales que pretende.

De igual forma, encuentra amparo en el art. 2 de la Ley General Tributaria, que otorga a los tributos la facultad de servir como instrumento de la política económica y social general.

La extrafiscalidad no siempre aparece de forma absoluta en los tributos, admite gradación en la que se aprecia con mayor o menor intensidad.¹ Podemos encontrar tributos cuya finalidad principal es la recaudatoria, pero que en su estructura incluyen ciertos tintes extrafiscales, en la mayor parte de los casos a través de bonificaciones o deducciones en atención a la conducta del sujeto pasivo y su cuidado del medio. En estos tributos puede existir un gran protagonismo de la extrafiscalidad, a pesar de ello no se les puede denominar tributos propiamente extrafiscales, ya que su finalidad principal es la recaudatoria, y no podemos definir los tributos en atención a casos aislados y particulares, sino en términos generales, es decir, los casos que afectan a la colectividad².

Los tributos extrafiscales son aquellos que están concebidos con una estructura y fines claramente no fiscales, son diseñados por tanto en atención al propósito inicial no fiscal. A diferencia de los anteriores, en los que la extrafiscalidad aparece como un añadido al tributo, en estos últimos aparece como el eje sobre el que se crea la figura. Estos son los verdaderos tributos extrafiscales, pues de su estructura y objetivos podemos extraer claramente esas características, que expongo a continuación.

En primer lugar, del articulado de la ley se debe extraer con claridad una finalidad no recaudatoria, no siendo suficiente su expresión en el preámbulo de la ley. Muchas veces el legislador define como extrafiscal una figura que tras un análisis de la ley resulta ser un tributo fiscal más. Uno de los problemas de los tributos extrafiscales es el expuesto anteriormente, lo que se denomina “la sinceridad de sus propósitos”³. Es necesario que el tributo entero esté estructurado en atención a la finalidad no fiscal. Es decir, que su hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen, las exenciones totales o parciales deben atender a esa finalidad⁴. De los estudios realizados por el profesor LAGO MONTERO podemos extraer que el hecho imponible debe reflejar

¹ PUEBLA AGRAMUNT, N., “Los tributos con fines no fiscales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 183, 1998. LAGO MONTERO, J.M: *El poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, los define como primordialmente fiscales o extrafiscales.

² CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 41, núm. 213, p. 455. Señala que aunque la extrafiscalidad esté presente en algunos tributos, si esta no aparece con fin principal, no pueden ser definidos así, ya que habrá una colectividad a la que no afecten de igual modo, y la definición se debe adaptar de forma general.

³ MATEO RODRÍGUEZ, L. “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *CREDF*, núm. 39, 1983, pp.344-364.

⁴ LAGO MONTERO, J.M, *El poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pg. 123, 124.

conductas sociales que se deban modificar o corregir, atendiendo siempre a los principios y valores enunciados en la Constitución⁵.

En segundo lugar, los aspectos extrafiscales deben estar totalmente incorporados a la esencia del tributo, se deben percibir en cada parte de su estructura, sin parecer estos unos simples añadidos. Estos aspectos deben modular la cuantificación del tributo y relacionar la carga tributaria a la finalidad extrafiscal. No siendo suficiente con la incorporación de deducciones o beneficios fiscales, sino que se debe introducir de tal manera que, si eliminamos esos aspectos, el tributo pierda sentido y quede desvirtuado.

La última característica y a mi juicio la más definitoria, es que debe fomentar las actividades o actuaciones acorde con la finalidad extrafiscal perseguida. Para lo cual deberá incorporar instrumentos o mecanismos que minoren la cuantificación del impuesto cuando los contribuyentes realicen actos dirigidos a la consecución de la finalidad extrafiscal. Y de modo opuesto, que su carga tributaria aumente a medida que sus conductas se oponen a la finalidad perseguida con el tributo.

De lo dicho anteriormente podemos extraer la idea de que los tributos extrafiscales tienen una doble finalidad. Por un lado, la finalidad incentivadora, aquella dirigida a conseguir las conductas acordes a la finalidad perseguida por el tributo, que de igual modo generan la menor carga tributaria posible, llegando en ocasiones a ser nula, cuando se consigue de modo completo el fin. Por otro lado, tenemos la finalidad disuasoria, que pretende alejar las conductas de los contribuyentes de los perjuicios ocasionados en el bien protegido.

Queda claro que el tributo extrafiscal intenta modificar las conductas de las personas estableciendo pautas de conducta que sean acordes a los propósitos que se persiguen. Tienen una clara finalidad conductista, que desplaza en gran medida a la recaudatoria, ya que su intención no es tanto generar recaudación, sino influir en la actuación humana.

Me parece conveniente ahora concretar más y referirme a la extrafiscalidad dentro de la figura de los impuestos.

⁵ LAGO MONTERO, J.M *El poder...*, op., cita, p. 125.

Los impuestos son definidos en el art. 2.2.c de la LGT como “los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

La nota característica es que la finalidad extrafiscal en los impuestos se contrapone a la fiscal. Esto es así porque cuanto más se cumpla la finalidad extrafiscal, menos recaudación se va a conseguir. Si esto no fuera así, el impuesto no sería extrafiscal, ya que la modificación de la conducta del contribuyente no estaría dentro de sus objetivos.

Con esa interacción de finalidades puede surgir el mayor problema que se genera en este tipo de impuestos, el incumplimiento del principio de capacidad económica, pilar fundamental del derecho tributario. Esto sucede cuando la finalidad extrafiscal cobra tanto protagonismo en las actuaciones que aparta a la finalidad fiscal, quedando por tanto en segundo plano la manifestación de riqueza del contribuyente.

Si a la hora de calcular la cuota tributaria nos hemos olvidado de la riqueza del contribuyente y nos hemos centrado exclusivamente en las conductas que tratamos de incentivar, corremos el riesgo de actuar en contra del principio de capacidad económica, que impone el deber de gravar las manifestaciones de riqueza de los sujetos pasivos, quedando por tanto en una posición de dudosa constitucionalidad.

Para evitar eso, los impuestos extrafiscales suelen incorporar complejos mecanismos para el cálculo de la base imponible y la cuota tributaria, porque en estas es donde se tiene que apreciar esa característica no fiscal. Este es el modo de garantizar que pagará más aquel que realice hechos contrarios a la finalidad perseguida, bajo el principio de quien contamina paga.

Si sobre la base imponible y la cuota tributaria no se deja sentir la extrafiscalidad, se albergarían serias dudas sobre esta. Vemos un claro ejemplo en lo que sucedió con el Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente, declarado inconstitucional por el TC en el año 2000, en la STC 289/2000 de 30 de noviembre. En dicho impuesto, la base imponible se cuantificaba capitalizando el valor de las instalaciones, sin mención a elementos ambientales que se pudieran ver perjudicados por estas⁶. Hay que ser consciente de la dificultad que plantea estructurar un impuesto

⁶ GUERVÓS MAÍLLO, M.A. *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 165. La autora del libro hace un análisis completo de la figura del IBIIMA con anterioridad a ser declarado constitucional, y detalla unas conclusiones acerca de este tipo de impuestos que abrieron el camino a la doctrina constitucional.

ambiental, debido a la imposibilidad de medir la contaminación producida en el medio ambiente, en este caso, resulta complicado medir el impacto que se produce con un tipo de instalaciones u otro, simplemente se atiende al sentido común y se llega a la conclusión de que el impacto paisajístico de estas instalaciones dependen de su tamaño y características.

Concretamente sobre los impuestos ambientales se ha referido la OCDE, estableciendo la necesidad de la existencia de una relación clara entre la base imponible de un impuesto ambiental y la contaminación o daños producidos en el medio ambiente⁷.

Este tipo de tributos también son conocidos por la doctrina como tributos de ordenamiento, y aunque su finalidad sea distinta a la de los tributos fiscales, deben respetar los principios de igualdad y capacidad económica, además de los principios constitucionales sobre la normación y distribución de competencias⁸.

III. La tributación ambiental.

La preocupación por el medio ambiente no es algo que podamos achacar a la historia reciente. Filósofos y políticos estadounidenses ya recomendaban hace siglos la colocación de las ciudades en lugares que respetaran la calidad de las aguas y el aire, pues suponían una parte sustancial de la vida civil. Así se comenzaron a ordenar las zonas de las urbes en atención a la contaminación que producían las artesanías.

El autor americano BROWN WEISS alza la importancia de la preservación del medio natural, como único medio que garantiza la supervivencia del ser humano al enunciar tres principios que deben regir la equidad intergeneracional: ⁹

- El primero de ellos es el principio de conservación de las opciones, que aboga por exigir a las personas un uso responsable de la diversidad de recursos de los que disponemos de tal forma que no se comprometa las opciones de las futuras generaciones para resolver sus propios problemas.

⁷ OCDE, *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, OCDE, Madrid, 1994, p. 58.

⁸ PALAO TABOADA, C. *En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*. CREDEF, núm.59, 1988, pp. 445-447.

⁹ BROWN WEISS, E. *Environmental change and international Law: New challenges and dimension* University press, United Nations, Nueva York, 1992. P. 56-59

- El segundo principio denominado de conservación de la calidad impone la necesidad de no transmitir el planeta a las futuras generaciones en condiciones peores a las que lo hemos recibido nosotros.
- Por último, recoge el principio de conservación del acceso de las generaciones futuras a una herencia igualitaria a la que recibimos de las generaciones pasadas.

Esta doctrina ha sido recogida por nuestros pensadores bajo el nombre de la ecoética, que basa sus principios fundamentales en la responsabilidad de protección del medio ambiente, unido a una preocupación por el desarrollo sostenible. Además, han plasmado estos principios en las constituciones¹⁰, encomendando la tarea de su protección a los poderes públicos.

La Constitución Española en su artículo 45 hace referencia a la protección del medio ambiente. Concretamente nos dice que todos tenemos derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. Lo cual significa que las administraciones en el seno de su actuación deben tener en cuenta la protección del medio natural, y orientar sus políticas públicas a su preservación.

Además, en su párrafo segundo atribuye la responsabilidad al estado, estableciendo la obligación de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de no agotarlos y comprometer a las generaciones futuras. La idea es clara, los recursos están para ser utilizados de forma óptima y responsable por las personas, y la forma de que eso sea posible es seguir las directrices que marquen los poderes públicos.

Esta tarea que tiene encomendada el Estado se puede llevar a cabo por medio de diferentes vías, entre las que destacan:

- La concienciación ciudadana del deber de respetar el medio ambiente. La publicidad y las conferencias informativas son un método adecuado de información a los ciudadanos de los peligros que conlleva hacer un uso irracional del medio ambiente.
- Realizar un control directo de las actividades medio ambientales, a través de una serie de prohibiciones y autorizaciones. Es algo muy presente en la actualidad, las autorizaciones administrativas son imprescindibles para realizar cualquier proyecto que tenga impacto ambiental. Así nos podemos encontrar con la Ley

¹⁰ JONAS, H. *El principio de responsabilidad. Ensayo de una ética para la civilización tecnológica*, Herder, Barcelona, 1995. P. 139.

21/2013 de 9 de diciembre, de evaluación ambiental. Esta ley lo que hace es establecer pautas que deben seguir los planes de evaluación ambiental en todo el territorio español para garantizar un elevado nivel de protección del medio ambiente. Y como última muestra de estos mecanismos, a través de prohibiciones administrativas, queremos resaltar el recién aprobado *Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores*. En el mismo se introduce la obligación de pagar por la utilización de las bolsas de plástico y la prohibición del uso de las mismas a partir del año 2021.

- Por último, cuenta con los instrumentos fiscales. A través de los tributos y las subvenciones, los poderes públicos pueden modificar la conducta de las personas.

Podemos situar los tributos ambientales en una posición intermedia entre una medida preventiva y una medida resarcitoria. No es una medida preventiva ya que el hecho imponible del tributo es la realización de una actividad contaminante o perjudicial para el medio ambiente. Tampoco es una medida resarcitoria porque incentiva la reducción de la contaminación o del daño ambiental, inicialmente no castiga al sujeto, sino que trata de modificar su conducta. Si ello no se consigue, el tributo alcanzará un efecto disuasorio, para que cese en la conducta.

Centrándonos únicamente en los tributos como medio que tiene el Estado de garantizar el cuidado del medio ambiente, responsabilidad que tiene encomendada por la Constitución Española, el uso de estos plantea una serie de problemas, tanto económicos como jurídicos.

Desde el punto de vista económico podemos encontrar corrientes doctrinales que abogan por la supresión de las figuras tributarias ambientales, ya que estas eliminan el poder económico de los sujetos para incorporar los instrumentos necesarios en los sistemas productivos que hagan disminuir los niveles de contaminación. Por lo que, según estos autores, la finalidad del tributo queda desvirtuada por este mismo. También se ha afirmado que los impuestos a la contaminación son licencias para contaminar o que muchas de estas figuras carecen de base contable¹¹.

¹¹ ELIO BRAILOVSKY, A. Voces en el Fénix. *Revista de la Universidad de Buenos Aires*. Nº13.

Pero hay otros autores que defendiendo la tributación ambiental han desviado el foco de las críticas estableciendo nuevos parámetros a la hora de imponer los tributos¹². Para proceder de manera correcta a la cuantificación del tributo, hay que atender al coste social que genera el hecho imponible por los posibles daños al medio ambiente y a la vez, se debe atender al beneficio que el contaminador obtiene con su actitud¹³. Con estos parámetros la tributación ambiental encuentra respuesta a muchos de los inconvenientes planteados.

Estas formas de actuación en el mercado son denominadas también costes sociales, que se encuadran dentro de los fallos del mercado. Refiriéndome a conceptos puros de economía voy a utilizar el óptimo de Pareto para definir estas situaciones, según el cual una situación económica es eficiente cuando no es posible aumentar el bienestar de uno de los agentes sin perjudicar el de algún otro. Cuando uno de los agentes es perjudicado, se requiere la intervención del Estado para corregir la conducta, de manera que el estado tiene ya una intervención justificada para hacer que los contaminadores tengan en cuenta los costes de esos efectos, de esa forma se internalizarían las externalidades negativas¹⁴.

Los tributos ambientales son definidos como el mejor instrumento para internalizar las externalidades negativas que se generan con las actividades contaminantes y que tienen un impacto negativo en el medio ambiente. A estas externalidades negativas también se les denomina deseconomías externas¹⁵, refiriéndose a tales como los efectos desfavorables producidos sobre terceros por una actuación de otro sujeto.

¹² Autores como GUERVÓS MAÍLLO, M.A. *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.*, Marcial Pons, Madrid, 2000. HERRERA MOLINA, P.M., “*Los tributos con fines ambientales: Impuestos autonómicos sobre instalaciones contaminantes*”, en AAVV, *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Madrid, Diputación de Barcelona-Civitas, 1996. LAGO MONTERO, J.M, *El poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000. VAQUERA GARCÍA, A., “*La tributación con fines ecológicos: el reciente gravamen francés para la protección del ambiente atmosférico*”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 14, 1996. BORRERO MORO, C., *La tributación ambiental en España*, Madrid, Tecnos, 1999.

¹³ GONZÁLEZ FAJARDO, F., Estrategias reguladoras de la política ambiental: controles directos versus impuestos, *H.P.E*, nº 104 1987.

¹⁴ PARETO, W., realizó estudios acerca del comportamiento de los consumidores, así como la actuación política encaminada a corregir la economía. Destacan sus obras “*Manual de Economía política*” de 1906 y “*El tratado de sociología en general*” de 1916.

¹⁵ SAMUELSON, P. *Curso de economía moderna*. Mc Graw Hill 13ª ed, Madrid, 1991. P. 102- 120

B) Los impuestos ambientales.

Dentro de los tributos, podemos encontrar varias figuras como las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos.

Me centraré en estos últimos, aportando la definición que de ellos hace la Agencia Internacional para la Energía, quien define los impuestos ambientales como “aquellos cuya base imponible consiste es una unidad física o similar, de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente”¹⁶.

Las razones para utilizar los impuestos ambientales son diversas, pero abordaré tres principales.

La primera razón, es que son un instrumento eficaz para internalizar las externalidades negativas. Concretamente, mediante su uso se está incorporando al precio de los bienes ofertados los costes que suponen los perjuicios ambientales producidos.

Una segunda razón, suponen un importante incentivo para cambiar la conducta y tratar de ocasionar menor impacto en el medio ambiente, si los impuestos empleados responden a la definición de impuesto ambiental en su estructura de forma eficaz.

La tercera razón, común a muchos impuestos no ambientales, es la recaudación, ya que supone una renta extra para las administraciones públicas que pueden dedicarlo al sostenimiento del gasto público. En concreto, el IVPEE recaudó en el ejercicio de 2016 1.642 millones de euros¹⁷.

De igual forma, dentro de estos podemos encontrarnos dos tipos de impuestos ambientales. Un primer tipo son aquellos denominados “*impuestos incentivo*”, que pretenden modificar la conducta de los consumidores o productos¹⁸. Hay un segundo tipo, aquellos impuestos ambientales con una clara finalidad fiscal, en los que no se aprecia un objetivo claro relacionado a la protección del medio ambiente, pero que suponen una

¹⁶ La Agencia Internacional para la Energía define los impuestos ambientales en su página web con el fin de orientar a la ciudadanía acerca de su labor.

¹⁷ URÍA MENENDEZ ABOGADOS. *Revista propia en web*.

<http://www.uria.com/documentos/publicaciones/5317/documento/foro01.pdf?id=6967>

¹⁸ Agencia Europea del Medio Ambiente. El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente, *Artículo en página web*, p4. <https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>

importante fuente de ingresos para la Administración Pública, dentro de los cuales podríamos encuadrar el IVPEE¹⁹.

Este tipo de tributos se alejan de su fin propio, que es la recaudación de ingresos para la cobertura del gasto público. Los tributos pueden perseguir otras finalidades con el objetivo de proteger bienes recogidos en la Constitución, como sucede con el medio ambiente, pero para ello debe quedar reflejado en su estructura, no siendo suficiente, como explicaré más adelante, con la exposición de motivos por parte del legislador.

IV. EL IVPEE.

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica es una figura tributaria introducida en nuestro sistema por la Ley 15/2012 de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Según el preámbulo de esta ley, se pretende con las figuras allí recogidas un uso más eficiente y respetuoso del medio ambiente, basándose en el artículo 45 de la Constitución, precepto que encomienda como principio rector a las políticas sociales y económicas la protección del medio ambiente. De igual forma, se trata de favorecer el equilibrio presupuestario e internalizar los costes medioambientales producidos en nuestro caso por la generación de la energía eléctrica, concretamente en su distribución y transporte²⁰.

De este modo se configura una figura que grava la capacidad económica de los productores de energía eléctrica, los cuales generan grandes costes en las infraestructuras eléctricas para poder evacuar la energía que aportan a la red, así como su almacenamiento y distribución.

A) El IVPEE como tributo.

¹⁹ Agencia Europea de Medio Ambiente. El tributo ambiental ..., op., cit, p.6.

²⁰ Ley 15/2012 de 27 de diciembre, Preámbulo.

Los tributos son la principal fuente de ingresos del Estado y han sido definidos por numerosos autores, entre ellos GONZÁLEZ GARCÍA y PÉREZ DE AYALA²¹ quienes lo consideran como una prestación patrimonial obligatoria, casi siempre pecuniaria y que debe venir establecida por la ley. Con dicha prestación se cubren los gastos públicos a los que se enfrentan los entes del estado.

Es una prestación que se debe basar en el reflejo de la capacidad económica del sujeto pasivo y contribuyente. En el Art 3 de la Ley General Tributaria se establece que la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

Hay cinco notas características de los tributos que analizaré junto a la figura del IVPEE.

1. Son prestaciones patrimoniales obligatorias y coactivas.

El IVPEE es un impuesto que grava las actividades de producción e incorporación de energía eléctrica a la red. Los titulares de estas explotaciones no tienen la capacidad de decidir si pagan el impuesto o no, por el mero hecho de realizar la actividad gravada ya están obligados al pago de este. Igualmente, de manera coactiva, pues si no se procede a su pago, se pondrán en funcionamiento los instrumentos de la Agencia Tributaria para exigir su pago.

Por lo tanto, se puede afirmar que es una obligación ex lege, no pactada entre ambas partes, puesto que la voluntariedad del sujeto pasivo se ciñe a la realización o no del hecho imponible. Realizado este, la imposición del tributo es un efecto jurídico.

La voluntaria realización del hecho imponible es independiente de la imposición del gravamen, pero están relacionados, ya que, si en la realización del hecho hay vicios en la voluntad del sujeto, este debe ser tenido en cuenta a la hora de la exigibilidad de la figura tributaria.

²¹ GONZÁLEZ GARCÍA, E. y PÉREZ DE AYALA, J.L. *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, pp. 167-169.

De esa obligatoriedad deriva una nota característica, la Hacienda Pública o las Administraciones Públicas a través de los instrumentos recogen los ingresos provenientes de las figuras tributarias con carácter definitivo, es decir, que tengan plena disponibilidad sobre el producto de los recaudado²².

2. Son figuras establecidas por la ley.

El IVPEE fue establecido por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. En su Título I se crea esta figura para tratar de conseguir los fines que el legislador establece en el preámbulo. Como dije en el epígrafe anterior, es una figura ex lege, que surge de la ley y no de un pacto entre las partes.

El art 31 CE en relación con el art 53 CE establecen que los tributos solo pueden ser establecidos por ley, que respete el contenido esencial de los derechos recogidos en el Título II de la CE. Por lo tanto, son objeto de reserva de ley.

3. La finalidad es la cobertura genérica del gasto público.

En el apartado II del preámbulo de la Ley 15/2012 se establece que el IVPEE se establece que con esta figura se pretende favorecer el equilibrio presupuestario, es decir, generar ingresos para poder hacer frente a los gastos públicos generales.

Los tributos, fundamentalmente los impuestos, no financian servicios públicos de manera directa, es decir, no sirven para lograr fines públicos. Estos logran obtener financiación para que las administraciones públicas puedan ofrecer esos servicios.

Aunque la finalidad de los tributos sea la cobertura genérica del gasto público, son compatibles con otros fines extrafiscales, como la protección de la naturaleza o evitar especulaciones. Así lo establece el artículo 2.1 LGT, donde permite la compatibilidad de ambos fines, siempre que los fines extrafiscales no anulen la finalidad genérica del gasto público, puesto que en ese caso la figura devendría irregular.

4. Principio de capacidad económica.

El artículo 31.1 de la Constitución Española establece que “todos contribuirán al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica”, al igual que el

²² GARCÍA NOVOA, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex nova, Madrid, 2005, p.260.

artículo 3 de la Ley General Tributaria, que dice que “la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos”

La capacidad económica de los contribuyentes depende de la riqueza que estos posean quedando reflejada en el patrimonio o las rentas de las que disfrutan.

El Tribunal Constitucional, en Sentencia STC 27/1981 de 20 de julio establece unos límites que no pueden ser obviados por los poderes legislativos. Un mínimo inferior, denominados los mínimos exentos que hacen referencia a las necesidades básicas existenciales de las personas, los cuales no pueden ser gravados. Hay otro límite, máximo o límite superior, denominado el límite de la no confiscatoriedad.

Centrándose en la capacidad económica, autores como GARCÍA AÑOVEROS²³ realizan una clasificación pormenorizada del reflejo de esta capacidad. Así, puede suponer objeto de gravamen la acumulación de capital o de patrimonio, el flujo de entrada de renta o de ingresos y el flujo de salida de gasto, consumo o de inversión.

Vaquera García nos ofrece una visión peculiar de la capacidad económica, pues nos dice que “se contribuye porque se tiene una riqueza y se hace en función de esa riqueza, o se contribuye porque se genera un gasto y en función de ese gasto”²⁴.

5. Los tributos no suponen la sanción de un ilícito.

El IVPEE grava la producción de energía eléctrica y su posterior incorporación a la red, hechos que no suponen la realización de actividades ilícitas, por lo que se puede afirmar que esta figura no se constituye como una sanción.

Aunque no se realiza ninguna actividad ilícita, el legislador lo ha establecido como un impuesto extrafiscal y hay autores, como GARCÍA-QUINTANA, que afirman la semejanza de los tributos extrafiscales a las multas. Sus argumentos se basan en que se pueden asimilar a multas o sanciones, ya que entre sus funciones se encuentra la de corregir el comportamiento de los seres humanos²⁵.

²³ GARCÍA AÑOVEROS, J., *Manual del sistema tributario español*, civitas ediciones, 1997,

²⁴ VAQUERA GARCÍA, A. *Revista jurídica de la Universidad de León*, núm. 4, 2017 pp. 101 y ss.

²⁵ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C. *Los impuestos de ordenamiento económico*. H.P.E nº 71, 1981 pg. 17 y ss.

Hay otro sector de la doctrina que se opone a tales afirmaciones²⁶, utilizando entre otras razones la no tipificación de las conductas gravadas.

B) Estructura.

Para poder estudiar la figura del IVPEE, es necesario analizar su estructura, pues de esta se tiene que desprender el carácter extrafiscal y medio ambiental establecido por el legislador.

Veremos en primer lugar como se configura.

Es un impuesto directo y de naturaleza real, ya que grava una manifestación directa de capacidad económica. Además, se determina sin atender a elementos personales.

Es un impuesto objetivo, ya que no tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo a la hora de concretar la cuota tributaria.

Es un impuesto periódico ya que su hecho imponible se prolonga en el tiempo, durante el cual nace la obligación tributaria. Se fracciona de forma anual, por lo que es exigible una vez al año.

No tiene escala de gravamen, ya que se compone únicamente de un tipo fijo de gravamen del 7%.

1. Hecho Imponible.

El hecho imponible viene configurado en el art. 28 de la LGT como el “presupuesto de naturaleza jurídica o económica cuya realización supone el nacimiento de la obligación tributaria”. Algunos autores como Giannini, consideran que el hecho imponible puede

²⁶ GIANNINI distingue la función de los tributos y la función de las medidas coactivas. Este autor sostiene que la finalidad del impuesto consiste en procurar un ingreso al estado, siendo este carácter el que los distingue de las multas, pues aunque tengan la misma finalidad, no están configuradas para este fin. GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de derecho financiero, 1957.

consistir en un acontecimiento material o económico, incluso puede ser una relación jurídica²⁷.

En el caso del IVPEE, al ser considerado un impuesto ambiental, el hecho imponible debe consistir en una conducta merecedora de corrección, perjudicial en cierto grado con el medio ambiente y con los valores recogidos en la Constitución. Con este análisis se puede determinar la extrafiscalidad del impuesto.

En el art.2 de la ley 15/2012 viene definido el aspecto material del hecho imponible del IVPEE, consistente en la producción e incorporación al sistema de energía eléctrica medida en barras de central en cualquiera de las instalaciones que se contienen en el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector eléctrico²⁸.

Es conveniente aclarar en este punto el significado de barras de central. Consiste en una medición de energía que tiene en cuenta la energía producida en bornes, a la que se le restan los consumos auxiliares y las pérdidas de energía que se producen hasta el punto de conexión.

Respecto al aspecto territorial, el impuesto se aplica en todo el territorio español.

El aspecto temporal, es exigible de manera periódica.

En la exposición de motivos de la ley 15/2012, el legislador deja claro que el impuesto se aplicará a todas las instalaciones de producción de energía eléctrica, porque inciden de manera directa o indirecta en el medio ambiente, además de generar grandes costes de mantenimiento y garantía del suministro.

Debo hacer mención en este punto a la sentencia del Tribunal Constitucional 112/2012, de 5 de junio, donde deja claro que la finalidad extrafiscal de los impuestos tiene que reflejarse en su estructura, y como consecuencia de ello, ser palpable en el hecho imponible.

Pues bien, en primer lugar, el IVPEE no diferencia en el hecho imponible el tamaño de las instalaciones, su repercusión en el medio ambiente, ni tampoco los costes que son necesarios para garantizar el equilibrio energético en la red a través de los instrumentos

²⁷ GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho...* Op. Cit. P. 141-142

²⁸ Agencia Española de Administración Tributaria.

de evacuación pertinentes. No distingue un uso intensivo de las redes de un uso residual en otros posibles casos.

Tampoco se puede apreciar intención alguna de modificar las instalaciones para que sean respetuosas con el medio ambiente. No se ofrece una alternativa a los titulares de las instalaciones para poder acomodarlas a una energía más protectora con la naturaleza y de esa forma, modular el impuesto en función del daño ambiental²⁹.

Es cierto que las redes eléctricas deben estar preparadas para soportar la energía que se distribuye y que no pueden verse afectadas por la inestable incorporación de energía de instalaciones productoras, pero hay que establecer diferencias. Esas incorporaciones se pueden predecir y analizar con anterioridad, por lo que los costes de garantía de la red se pueden disminuir en virtud del tipo de instalación.

Podemos concluir, por tanto, que el IVPEE en lo que se refiere a su hecho imponible, no tiene una finalidad clara desincentivadora de la actuación perjudicial sobre el medio ambiente, sino que grava de la misma manera a instalaciones que pueden ser más perjudiciales que otras.

Recordando una de las notas de la extrafiscalidad, debe perseguir la protección de un bien constitucionalmente protegido, como así ocurre con el medio ambiente en el art. 45 CE.

Este impuesto además carece de bonificaciones o exenciones que permitan orientar las conductas de los sujetos hacia el fin perseguido³⁰. Es decir, que cuanto menos daño ambiental se cause, menor sea la cuota del impuesto, llegando hasta el punto de no tener que pagar nada cuando se consiga el objetivo totalmente.

Por todo ello podemos afirmar que el IVPEE es un impuesto marcadamente fiscal y con un fin primordial, la recaudación. Aunque se pueden apreciar notas de extrafiscalidad, ya que parte del hecho recogido por el legislador se debe corregir, como es la incidencia del medio ambiente³¹, no es suficiente para considerarlo como tal.

²⁹ ALONSO GONZÁLEZ, L.M, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, , Marcial Pons, Madrid 1995, p.92.

³⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, E. y PÉREZ DE AYALA, J.L. *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria,1994, p. 202.

³¹ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Marcial Pons, 1995, p.222.

2. Sujeto pasivo.

El sujeto pasivo debe ser el realizador del hecho imponible, sin perjuicio de las figuras establecidas por el legislador respecto a sustitutos o responsables solidarios³².

En el art. 5 de la ley 15/2012 se establece que los contribuyentes del IVPEE son las personas físicas o jurídicas, así como las entidades a las que hace referencia el art 35.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, que realizan las actividades recogidas en el art 4 de la misma ley³³.

Las entidades antes mencionadas son las siguientes:

- Herencias yacentes.
- Comunidades de bienes.
- Otras entidades que, como las anteriores carecen de personalidad jurídica propia, pero forman una unidad económica o un patrimonio susceptible de imposición³⁴.

Las actividades que deben realizar son las del art 4³⁵, es decir, la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.

3. Base imponible.

La base imponible es definida por autores como GIANNINI como la expresión cifrada del hecho imponible³⁶, y por fin el artículo 50 de la LGT de 2003 recogió esa acertada definición.

La base imponible del IVPEE está constituida por el importe total que perciba el contribuyente por la producción e incorporación de energía eléctrica al sistema eléctrico³⁷.

³² LAGO MONTERO, J.M. *Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos*, AAVV, Sujetos pasivos y responsables tributarios, Marcial Pons, 1997, p. 55 a 102.

³³ Art. 5 de la Ley del IVPEE.

³⁴ Art 35 de la Ley General Tributaria, en el cual se establecen los sujetos que son obligados tributarios.

³⁵ Art 4 Ley del IVPEE, en el cual se establece el hecho imponible del IVPEE. Constituye el hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.

³⁶ GIANNINI, A.D. *Instituciones Op., cit., p. 153*

³⁷ Art. 6 Ley del IVPEE, en el cual se define la base imponible objeto del IVPEE.

Dicho valor se obtendrá a través de la medición de la electricidad en barras de central en cada instalación. Las barras de central son una magnitud que engloba la potencia entregada a la red por una instalación de producción de energía. Esta potencia se obtiene restando a la potencia bruta generada, las pérdidas en los transformadores, las pérdidas en los conductores de interconexión y los consumos de los servicios auxiliares propios de la central³⁸.

El legislador a la hora de establecer las retribuciones remite a la ley 54/1997 de 27 de noviembre del Sector Eléctrico. Concretamente, se ofrece una lista de las actividades que deben ser retribuidas en la producción de energía. Así, la retribución incorpora:

- La energía eléctrica que se negocia en los mercados diarios e intradiarios, la cual se retribuirá sobre la base del precio resultante del equilibrio entre oferta y demanda.
- Los servicios de ajuste del sistema que son necesarios para garantizar adecuadamente el suministro al consumidor.
- Retribuciones en concepto de pago por capacidad en función de las necesidades de capacidad del sistema.

La retribución de la actividad de transporte se debe establecer en atención a los costes de inversión y mantenimiento de las instalaciones³⁹.

Analizando la base imponible podemos observar que se está gravando un importe bruto, correspondiente a la cantidad que debe percibir por la producción de energía. No se están teniendo en cuenta los costes en los que incurre el sujeto pasivo para poder desempeñar su actividad. Es decir, el impuesto es exigible, aunque el sujeto presente pérdidas o beneficio cero⁴⁰.

Tampoco se tiene en cuenta el tamaño de las instalaciones, y las diferencias importantes en materia de costes fijos a los que se enfrentan los productores. Del tamaño de las instalaciones también depende el impacto que realizan, así no apreciamos relación

³⁸ Definición de “barras de central” proporcionada por la Real Academia de la Ingeniería.

³⁹ Art 16 Ley del sector eléctrico. 54/1997 de 27 de noviembre. La ley recoge distintos conceptos que deben integrar la retribución de la energía eléctrica. Así la energía eléctrica se retribuirá en función del precio marginal correspondiente a la oferta realizada por la última unidad de producción cuya entrada en el sistema haya sido necesaria para atender la demanda de energía eléctrica de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 de la presente Ley. También se retribuirá la garantía de potencia que cada unidad de producción preste efectivamente al sistema.

⁴⁰ ADAME MARTÍNEZ, F.D, Tributos propios de las Comunidades Autónomas, Comares, Granada, 1996, p 249.

en la base imponible con el medio ambiente. A la hora de valorar el hecho imponible, no se tiene en cuenta el daño causado al medio ambiente a través de la producción de energía, ni se contemplan variables sobre las instalaciones que puedan hacer disminuir el impacto.

Únicamente se está teniendo en cuenta el importe que le corresponde percibir al productor con dicha actividad, lo que deja claro una vez más el afán recaudador del legislador, sin atender a la finalidad extrafiscal enunciada en el preámbulo de la ley. Esta característica también lo aproxima a las figuras claramente fiscales como el IVA, al no tener en cuenta ninguna de las variables que modularían la base imponible en atención al nivel de cuidado con el medio ambiente.

Por tanto, la base imponible nos muestra un interés por parte del legislador que se acerca más a la recaudación que a la corrección del comportamiento.

4. Tipo de gravamen.

El art. 8 de la ley 15/2012 aplica al IVPEE un tipo de gravamen del 7%, tipo fijo sin escalas progresivas.

Según expresó GIANNINI a la base imponible hay que aplicarle el tipo de gravamen dictado por el legislador, que debe atender entre otras cosas a la estructura de la base imponible, así como a la función que se le encomienda al impuesto⁴¹.

Apreciamos por tanto un tipo de gravamen significativo, que aplicado a los ingresos que perciben los productores refleja unos ingresos fiscales altos. Así en el año 2013 se recaudaron 1.261 millones de euros, en el 2014 se ingresaron 1.459 millones, en 2015 se ingresaron 1.605 millones y el último año, 2016 se ingresaron 1.642 millones.

Teniendo en cuenta el tipo de gravamen, podemos caracterizar el IVPEE como un impuesto fiscal, con gran capacidad de recaudación, que además no incorpora tipos reducidos ni otro tipo de ventajas a las producciones menos contaminantes.

Al no incorporar una escala progresiva, por ejemplo, no refleja el uso intensivo de las instalaciones que tienen impacto en el medio ambiente y de actividades contaminantes. Así, el Impuesto sobre Determinadas Actividades que Inciden en el Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, regulado en la Ley 16/2005 de 29 de

⁴¹ GIANNINI, A.D. Instituciones ... op., cit., p. 153-156.

diciembre, establece un impuesto a la producción termonuclear de energía eléctrica, cuya base imponible es la producción de energía eléctrica medida en megavatios/hora y que establece una escala progresiva⁴². Lo que se consigue con la escala progresiva es poner de manifiesto que cuanto más actividad tiene un sujeto, mayor es su contaminación y su impacto en el medio. Por ello, se grava de manera progresiva esa renta obtenida en su actividad, que de forma indirecta muestra la contaminación producida. Es lógico asumir que, a mayor producción de electricidad, mayor es la carga contaminante⁴³.

Esto va en contra del desarrollo de un modelo energético renovable y descentralizado, ya que de nada sirve un sistema de energía renovable si no se reduce el impacto en el medio ambiente que provocan, objetivo que es clave del Acuerdo de París.

5. Gestión.

El IVPEE es un tributo estatal incorporado en la ley 15/2012 de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

El art.4 de la LGT confiere la potestad de crear tributos exclusivamente al estado a través de ley, como así lo ha hecho en la ley 15/2012⁴⁴.

Entre las obligaciones que esta ley impone a los particulares, recogidas en el art.10 de su ley podemos encontrar la autoliquidación del impuesto y el ingreso de la cuota, que se ha de realizar en el mes de noviembre posterior al devengo del impuesto.

También se establece la necesidad de realizar pagos fraccionados correspondientes en los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero del año siguiente. Estos pagos fraccionados se realizarán en función de la producción de energía eléctrica realizada desde el inicio del periodo impositivo hasta la finalización del mes en el que corresponda realizar el pago fraccionado, a esto hay que deducir el importe de los pagos fraccionados ya realizados.

⁴² Ley 16/2005 de 29 de diciembre. del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

⁴³ VARONA ALABERN, J.E. *Extra fiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons Madrid, 2009,. Pp 152-153.

⁴⁴ Art. 4 LGT. Establece el presente artículo que la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. Sin perjuicio de que las comunidades autónomas y las entidades locales puedan establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. La ley puede conceder esta potestad también a otras entidades de derecho público.

Establece la ley que si el importe que les corresponde percibir a los sujetos pasivos no supera los 500.000€, solo deberán realizar el pago fraccionado correspondiente al mes de noviembre.

También añade que si en el momento de realizar los pagos fraccionados no se conoce el importe exacto que le corresponde percibir, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente⁴⁵.

Respecto a la previsión de infracciones y sanciones, remite a la LGT.

C) Conclusiones

Analizada la estructura del IVPEE puedo afirmar que es un impuesto fiscal, que no guarda otro rasgo medioambiental más que el recogido en su preámbulo. Aunque a continuación analizaré su función en profundidad, creo que se trata de un impuesto fiscal porque está orientado a la cobertura genérica del gasto público y en concreto, a paliar el déficit de tarifa que se genera en el sector eléctrico, como así lo ha planteado el Tribunal Supremo en los autos de inconstitucionalidad que ha planteado ante el Tribunal Constitucional.

La creciente preocupación que vive la sociedad ha movido a la clase política a abogar por medidas públicas encaminadas a la conservación del medio natural. Es cierto, como así ha quedado demostrado, que los daños que causan las emisiones contaminantes de las industrias son irreversibles, y entre esas industrias podemos incluir las productoras de energía eléctrica con sus redes eléctricas.

Nadie niega que las instalaciones provocan daños ambientales, y además, las redes utilizadas para su transporte o transformación crean impacto de diferente tipo, pero se puede incentivar a su conversión. Los productores deben avanzar en el cuidado del medio, intentar minimizar las deficiencias y reducir la contaminación. Esto se puede realizar a través de los impuestos, pero con el IVPEE no se está haciendo.

⁴⁵ Art. 10 Ley 15/2012 del IVPEE. Así en su apartado quinto establece que si el importe total que corresponda percibir al contribuyente no resultara conocido en el momento de la realización de los pagos fraccionados, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente en función de la última liquidación provisional realizada por el operador del sistema y, en su caso, por la Comisión Nacional de Energía, con anterioridad al inicio del plazo de realización del pago correspondiente.

Los políticos han utilizado esta preocupación por el medio ambiente para enmascarar en muchas ocasiones tributos con un claro fin fiscal y lograr una mayor aceptación⁴⁶. La idea de la extrafiscalidad está siendo utilizada para lograr objetivos que nada tienen que ver con el medio ambiente, o que al menos no es la finalidad primordial que persiguen.

Para catalogar un impuesto como ambiental, se pueden seguir dos tesis. La primera tesis fue ideada por PIGOU⁴⁷ y se basa en la internalización de los costes ambientales. Recoge el principio de “quien contamina paga”, basada en la existencia de efectos negativos externos a la actividad productora, es decir, que son soportados por la población⁴⁸. Para corregir esos efectos un instrumento adecuado sería el impuesto.

Como podemos apreciar en el preámbulo de la Ley 15/2012 que instaura el IVPEE, establece que uno de los objetivos del impuesto incluido en una reforma fiscal grande, es la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de energía eléctrica⁴⁹.

Relacionado con la primera tesis, el IVPEE parecería un impuesto ambiental, pero no parece que pueda ser catalogado así. La razón es que no es suficiente con que lo diga el preámbulo de la ley, como he dicho anteriormente, tiene que quedar reflejado en su estructura, y de esta no podemos extraer tal carácter. En primer lugar, no se hace mención en su articulado a ningún tipo de impacto ambiental que puedan tener la producción de energía. En segundo lugar, no se establecen medidas correctoras, no trata de modificar la conducta de los sujetos pasivos.

Una segunda tesis, más cercana a los fines ambientales, es aquella que establece que para que un impuesto sea considerado ambiental, debe establecer como hecho imponible una actividad contaminante, y su base imponible debe medir esa contaminación⁵⁰.

⁴⁶ CARBAJO VASCO, D. *Reflexiones sobre la imposición medioambiental*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p.178.

⁴⁷ PIGOU, A. *La economía del bienestar*, 1920. Arthur Pigou elaboró distintas teorías sobre la economía del bienestar.

⁴⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Los impuestos ...*, p. 73-74.

⁴⁹ Preámbulo de la ley 15/2012 del IVPEE. El legislador establece que uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos. De esta forma, la Ley ha de servir de estímulo para mejorar los niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales.

⁵⁰ RAMALLO MASSANET, J. *Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria*, CREDF, núm 120, 1978, p.625-650.

Al ser el IVPEE un impuesto que grava la producción de energía, acorde a esta última tesis para ser considerado un impuesto medio ambiental, debería gravar únicamente la producción de energía que suponga un daño al medio ambiente.

No es fácil como se ha demostrado medir la contaminación, pues no se pueden cuantificar los elementos de la atmósfera.

Pero en nuestro caso, el impuesto no hace diferenciación alguna en el hecho imponible, grava de igual forma a las instalaciones que producen energía eléctrica de manera intensa, y que por lo tanto generan una contaminación e impacto mayor, que aquellas que su producción es baja. No aprecio por tanto ningún elemento ambiental en su hecho imponible, ni tampoco en su base imponible, pues a la hora de cuantificar el hecho no se hace referencia alguna a la protección del medio ambiente. Simplemente recoge el valor de lo que le corresponde percibir al productor.

Además, no se recoge ningún tipo de privilegio en la base imponible ni bonificaciones en la cuota que puedan reflejar el carácter ambiental del impuesto.

Por todo ello, no podemos considerar el IVPEE como un impuesto medioambiental, ya que su finalidad es otra distinta a la protección del medio ambiente, yendo más encaminada a la finalidad meramente recaudatoria y sobre todo de compensación del déficit de tarifa, como así coincide el Tribunal Supremo al plantearle sus dudas sobre el impuesto al Tribunal Constitucional⁵¹.

Que el impuesto no tenga esa finalidad medio ambiental no lo convierte en inconstitucional, siempre y cuando cumpla con los principios recogidos en el art. 31.1 de la CE, en particular, con el principio de capacidad económica. Aquí surgen las dudas sobre la constitucionalidad del IVPEE, pues grava la misma capacidad económica que otro impuesto, el Impuesto sobre las Actividades Económicas.

⁵¹ Auto cuestión de inconstitucionalidad del TS de 16 de Junio de 2016, recurso 2995/2014 por el que el Tribunal Supremo plantea al TC serias dudas acerca de la constitucionalidad del IVPEE.

V. Sobre la constitucionalidad del IVPEE.

La ley 15/2012 por la que se aprueba el IVPEE es una ley mediante la cual el estado ejerce la potestad originaria concedida por la CE para establecer tributos, art.133.1CE⁵².

Legisla sobre una materia de competencia exclusiva reconocida en el art 149.1.14^a CE, por tanto no cabe discusión acerca de una posible invasión de competencias con las Comunidades Autónomas, como así pone de manifiesto el auto del TS, recurso 2995/2014 por el que el Tribunal Supremo plantea al TC serias dudas acerca de la constitucionalidad del IVPEE.

La problemática surge al valorar la finalidad del impuesto, que como he expuesto, tiene una clara finalidad fiscal pero de su estructura no se puede extraer una finalidad extrafiscal. Esto no lo convierte en inconstitucional, puesto que el Estado puede aprobar este tipo de impuestos si respeta los principios recogidos en el art. 31.1 CE, el principal, el de capacidad económica.

A. Principio de capacidad económica.

El art. 31.1 CE establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”⁵³.

De este precepto la primera idea que podemos extraer es que los tributos se van a configurar teniendo en cuenta la riqueza de los individuos, y esta idea se va a articular como un límite al legislador a la hora de establecerlos.

De igual forma lo ha establecido el Tribunal Constitucional en reiterada doctrina como la sentencia 194/2000 de 19 de julio, en la que pone de manifiesto que los tributos

⁵² Auto cuestión de inconstitucionalidad 2955/2014 del Tribunal Supremo por el que el TS traslada sus dudas al TC acerca de la constitucionalidad del IVPEE tras apreciar en su estructura un fin alejado de la extrafiscalidad y considerar que grava la misma capacidad económica que el IAE.

⁵³ Art. 31.1 CE. Este artículo recoge el principio de capacidad económica, entre otros, pieza angular del derecho tributario.

solo se pueden exigir cuando existe capacidad económica y en la medida de esa capacidad.

Los tributos medio ambientales no se fundamentan exclusivamente en la existencia de capacidad económica, sino en la protección de los fines contenidos en la Constitución, en concreto la protección del medio ambiente, mandato recogido en el art. 45 CE. Pero no pueden dejar de observar el principio de capacidad económica, por lo que hay que buscar la justificación de que detrás de las actividades contaminantes hay un índice de generación de riqueza. Permite deducir por tanto que los sujetos pasivos que realizan actividades contaminantes hacia el medio ambiente engloban su actuación dentro de un proceso productivo más amplio que genera riqueza. Siguiendo estos argumentos, los tributos ambientales encuentran justificación constitucional y no suponen una vulneración del principio de capacidad económica.

Hay autores que defienden una postura diferente a la hora de justificar la actuación de la tributación ambiental, pues permiten cierta desviación del principio constitucional de capacidad económica, siempre que esa desviación sea proporcionada y adecuada para conseguir los fines constitucionales⁵⁴.

El problema surge cuando se grava mediante un impuesto una determinada manifestación de capacidad económica y otro impuesto somete a tributación esa misma manifestación, recogiendo ese tributo un mismo hecho imponible. Aunque per se no es inconstitucional, hay razones para dudar, sobre todo cuando ninguno de ellos atiende a una finalidad extrafiscal.

Impuesto sobre Actividades Económicas.

En nuestro caso ese choque se produce entre el IVPEE y el Impuesto sobre Actividades Económicas. El IAE es un tributo directo, real, objetivo y periódico que grava actividades generadoras de ingresos económicos y que tiene una finalidad fiscal.

⁵⁴ MASBERNAT MUÑOZ, P. El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. *Revista Ius et Praxis*, Año 16, N° 1, 2010, pp. 303 – 332.

Grava el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas por los sujetos pasivos⁵⁵. La cuota tributaria se determina en función de unas cuotas que dependen del tipo de actividad y otros factores inherentes, sumando diferentes coeficientes y aplicando unos correctores. Al tratarse de la actividad de producción, transporte y distribución de energía eléctrica, del epígrafe 151, se determina la cuota atendiendo a una cantidad fija por kilovatio⁵⁶. La carga tributaria se determina por tanto en atención a los rendimientos obtenidos por parte del sujeto pasivo de la actividad gravada.

Recordando que el IVPEE grava la actividad de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, y que la base imponible consiste en la cantidad total que le corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica⁵⁷, podemos apreciar que ambos impuestos recaen sobre la misma capacidad económica, llegando incluso a gravar el mismo hecho imponible, la producción de energía eléctrica.

Así lo plantea el Tribunal Supremo en los autos de 14 de junio de 2016 al conocer los recursos 2995/2014 y 2554/2014, al plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional para que despeje las dudas sobre la constitucionalidad del IVPEE. El TS afirma que el IVPEE está desprovisto de finalidad extrafiscal, alegando que ninguno de los elementos estructurales del impuesto refleja esa finalidad medio ambiental proclamada para el mismo. Ya que, tratando de evitar daños al medio ambiente, grava de igual forma a quien hace un uso intensivo de las redes como a los que las usan ocasionalmente.

Dejando claro que recaen sobre la misma manifestación de capacidad económica, incluso sobre el mismo hecho imponible y que ninguno de ellos obedece a razones extrafiscales, hay que analizar si ambos impuestos pueden convivir en el ordenamiento, para lo cual deben respetar también otro principio que se extrae de la capacidad económica, el de la no confiscatoriedad.

⁵⁵ Art 78.1 TR Ley de Haciendas Locales el cual dice así: 1. El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.

⁵⁶ Art. 84 y 85 TRLHL. En estos artículos se recoge un complejo sistema para el cálculo de la cuota tributaria del IAE, en atención a unas tarifas aprobadas por real decreto legislativo del gobierno.

⁵⁷ Art. 4 y 6 Ley 15/2012 del IVPEE. En estos artículos se regula el hecho imponible y la base imponible del IVPEE respectivamente.

El principio constitucional de la no confiscatoriedad, enunciado junto al principio de capacidad económica en el art. 31.1 CE, supone la prohibición del legislador de establecer tributos que supongan la privación al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades mediante la aplicación de impuestos⁵⁸. En resumen, este principio obliga a no agotar la riqueza imponible.

El TC no ha aportado luz sobre el asunto, pues únicamente se ha pronunciado sobre la consideración de confiscatorio un impuesto del 100% sobre el hecho imponible, lo cual no aclara nada. El TC no ha marcado un límite numérico a partir del cual se pueda apreciar la confiscatoriedad del impuesto. Esto sí que ha pasado en Francia, por ejemplo, cuyo Consejo Constitucional ha declarado inconstitucional un tramo del impuesto sobre la renta de las personas físicas que llegaba a fijar una tarifa del 45%. Lo importante de esta decisión, es que el tribunal no apreció la vulneración del principio en esa cifra, sino que analizó la posible vulneración desde un punto de vista global, es decir, analizó la carga tributaria global comprendida por todos los tributos a los que hace frente, que en ese caso llegaba hasta el 75%⁵⁹.

Aunque el TC no haya dado cifras, sí que ha indicado directrices sobre las que debe guiarse el legislador. De este modo, se puede considerar que un impuesto es confiscatorio cuando se establece en atención a una clase de sujetos pasivos que puede soportarlo sin problema, pero otra parte de los sujetos pasivos se ven seriamente perjudicados. Concretamente, supondría que un impuesto es confiscatorio cuando los sujetos pasivos tengan que acudir a otras fuentes distintas de sus rendimientos de la actividad para satisfacer los impuestos⁶⁰. El TS en la sentencia del 21 de octubre del año 2000, viene a decir que es necesaria la prueba y justificación de que el impuesto menoscaba la fuente de riqueza que deriva del hecho imponible, no resulta suficiente que

⁵⁸ STC 150/1990 de 4 de octubre, F.J 9. Aquí el TC manifiesta la complicación en torno a la doctrina existente sobre el principio de capacidad económica y su vinculación a la no confiscatoriedad, producida sobre todo a raíz de que una parte de la doctrina prefiere vincular la no confiscatoriedad con la justicia tributaria y otros pretenden considerarlo como un límite a la progresividad del sistema tributario.

⁵⁹ Decisión n°2012-662 DC de 29-XII-2012 del Consejo Constitucional Frances. En este caso el tribunal intentaba arrojar luz sobre la posible consideración de un tributo como confiscatorio, y estableció que se deben tener en cuenta todas las cargas tributarias a las que hacen frente los sujetos pasivos. Una interpretación importante a la hora de valorar otros instrumentos tributarios.

⁶⁰ Sentencia Tribunal Supremo 4956/1999 de 10 de julio de 1999. En esta sentencia el TC recoge doctrina acerca de la consideración, en este caso, como confiscatorio de ciertos preceptos de del Real Decreto 113/1998, de 30 de enero, que modificó el artículo 51 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

el resultado sea elevado, puesto que, de otro modo, la confiscatoriedad se podría predicar de cualquier impuesto.

Por tanto, no es cuestión fácil determinar la confiscatoriedad de un impuesto y en atención a la línea jurisprudencial del TC, albergo serias dudas de que se vaya a producir la declaración de confiscatorio sobre el IVPEE. Aun así, no cabe duda de que ambos impuestos gravan el mismo hecho imponible y la misma manifestación de capacidad económica, llegando al punto de que sobre ambos se puede realizar la misma crítica, gravan una generación de riqueza presunta, es decir, se determinan siguiendo una cifra bruta de negocio, sin tener en cuenta la renta real que obtienen los productores. Esto supone que tengan que afrontar ambos impuestos, aunque no obtengan beneficios o incluso cuando incurran en pérdidas.

Impuesto sobre la electricidad.

El impuesto sobre la electricidad es un impuesto especial de carácter indirecto que recae sobre el consumo de energía, por lo tanto, grava el consumo de energía eléctrica por parte de los consumidores, así como la energía que consumen los productores ellos mismos. Su regulación se encuentra contenida en el Capítulo II del Título III de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

El IVPEE es un impuesto directo mientras que el IE es un impuesto indirecto, no recaen sobre la misma capacidad económica, aunque tengan el mismo sujeto pasivo. Por tanto, el TS no tiene dudas acerca de la compatibilidad entre estas dos figuras.

B. El IVPEE en el marco normativo europeo

El primer instrumento normativo que debemos analizar es la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008 mediante la cual se estableció el régimen general de los impuestos especiales que gravan de manera directa o indirecta determinados servicios y productos, la energía eléctrica se encuentra dentro de esta lista. Concretamente establece la posibilidad por parte de los estados para sujetar esos productos a impuestos indirectos que tengan un fin específico.

El IVPEE es un impuesto que el legislador ha calificado como directo pero que guarda semejanzas con los impuestos indirectos, siendo considerado por la comisión europea como un impuesto híbrido. Las razones son varias, en primer lugar, el IVPEE grava la renta bruta obtenida por el productor, no la renta neta como es lo común en los impuestos directos, por tanto y como ya mostré en epígrafes anteriores, no se pueden deducir gastos a la hora de la cuantificación del impuesto. El tipo de gravamen es del 7%, tipo fijo, más común en los impuestos indirectos, no así en los directos.

Una de las características importantes que usa el TJUE en su jurisprudencia a la hora de calificar impuestos como indirectos es si la carga económica del impuesto se puede repercutir a terceros.

La posible consideración del IVPEE como un impuesto indirecto unido a la ausencia en su estructura de un fin específico, concretamente medio ambiental, hace que se planteen dudas sobre su acomodo respecto del derecho europeo. El TJUE ha dejado claro que el equilibrio presupuestario, fin que parece pretender el IVPEE, no es un fin específico, por lo que el IVPEE podría entrar en contradicción con la directiva 2008/118/CE.

Merece mención también la directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del IVA. En esta directiva, concretamente en el art. 401 se prohíbe a los Estados miembros que introduzcan impuestos equivalentes que puedan interferir en la aplicación del IVA. Aunque el IVPEE guarde semejanza con él, sobre todo porque se aplica a transacciones de productos y servicios específicos y se determine la cuota en función del precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación, la interpretación del TJUE admite la compatibilidad de figuras tributarias que puedan colisionar con el IVA siempre y cuando estas graven categorías de productos y servicios muy determinados. Por tanto, no parece haber incompatibilidad entre el IVA y el IVPEE, como así lo ha manifestado el propio TS en los autos mencionados anteriormente.

La Sexta Directiva del Consejo (77/388/CEE) en su art. 33 prohíbe los tributos sobre el volumen de ventas distintos del IVA. Por lo tanto, hay que analizar el IVPEE para ver si tiene la consideración de impuesto sobre el volumen de ventas, en cuyo caso debería ser expulsado del sistema tributario. En reiterada jurisprudencia del TJUE como el asunto

Giant vs. Commun d'Overijse (Asunto C-109/90), se establecen los requisitos que deben cumplir los impuestos sobre el volumen de ventas.

1. Tiene que tener un carácter general, con un ámbito geográfico y material de aplicación general. El IVPEE tiene un ámbito de aplicación geográfico general, pues se aplica en todo el territorio español, pero no tiene un ámbito material general, puesto que se restringe a la producción de energía eléctrica, y no otro tipo de bienes⁶¹.
2. Es proporcional al precio de los bienes y servicios⁶². El IVPEE no afecta a todas las fases del proceso productivo, grava únicamente la producción e incorporación a la red de energía eléctrica.
3. Se debe repercutir sobre el precio final del bien, y debe ser soportado por tanto por el consumidor. El IVPEE no es repercutido sobre el precio final de la electricidad, al menos de manera directa. No ha sido configurado para que sea soportado por el consumidor, aunque deja reflejos de esa repercusión.

Queda claro por tanto que el IVPEE no es un impuesto sobre el volumen de ventas, y que no pesa sobre él la prohibición de la Sexta Directiva.

VI. Pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

Las posibles dudas que se albergaba el TS en los primeros autos emitidos sobre la compatibilidad del IVPEE con el derecho comunitario han desaparecido por parte del tribunal, ya que en la última cuestión de inconstitucionalidad presentada ante el TC dice no tener dudas sobre ello.

Por tanto, lo que debe resolver el TC es la cuestión de si cuando un impuesto grava una manifestación de capacidad económica a través de un hecho imponible, es posible gravar con otros tributos esa misma capacidad económica con un hecho imponible igual, cuando ese otro tributo carece de una finalidad extrafiscal que pueda justificarlo.

Para poder acercarnos a la postura que tomará el tribunal debemos examinar la línea jurisprudencial seguida respecto a los tributos extrafiscales.

⁶¹ Sentencia del TJUE de 31 de marzo de 1992 (Asunto C-208/91).

⁶² Sentencia del TJUE de 1 de diciembre de 1993 (Asunto C-234/91).

El TC ha emitido dos sentencias relativas a la posible vulneración del principio de capacidad económica en relación con la posible imposición de una misma, manifestación capacidad económica ya gravada por otro impuesto.

Así versa por tanto la sentencia STC 196/2012 de 31 de octubre de 2012 en la cual se discute una figura tributaria creada por la comunidad de Castilla La Mancha, que entraba en colisión con el IAE. En su fundamento jurídico tercero aprecia una identidad total entre el impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente y el IAE, ya que su base imponible se determina de la misma forma, en función de la energía producida, por tanto, su cuota se establece de igual forma. Se aprecia una identidad total entre ambos impuestos, dándose la circunstancia de que no se puede extraer de este impuesto una finalidad claramente extrafiscal. Como en el IVPEE en su exposición de motivos se enuncia una finalidad protectora del medio ambiente, pero del análisis de su estructura no pueden extraerse notas extrafiscales. Aprecia el tribunal de igual modo que el tributo no se configura en función de la actividad contaminante, sino por la realización de una mera actividad, sin especificar el daño que causa en el medio, circunstancia que se reproduce en el IVPEE.

De esta sentencia podemos extraer la afirmación de que el tribunal al analizar el cuerpo de la ley y sobre todo sus elementos principales, aprecia una clara finalidad fiscal, y no encuentra por tanto esa finalidad extrafiscal anunciada en la exposición de motivos. De igual forma que el IVPEE, este impuesto no articula instrumentos para incidir en el comportamiento de las personas, tratando de reducir las conductas perjudiciales con el medio ambiente. Además, también se calcula en función de la mera actividad realizada, sin influir en ningún momento el tamaño de la contaminación de esa actividad.

Creo que son dos figuras muy similares en cuanto a su relación con el IAE, por lo que nos arroja luz acerca de la interpretación del tribunal.

Aunque esto no significa que el TC vaya a declarar inconstitucional el IVPEE solo por este motivo, ya que en la STC 196/2012 el TC declara inconstitucional la norma al incurrir en la prohibición del art. 6.3 LOFCA, el cual no opera en el caso del IVPEE, al ser un impuesto estatal y no autonómico.

Esta sentencia sigue la doctrina marcada anteriormente por la STC 289/2000 de 30 de noviembre del 2000, con la cual se declaró la inconstitucionalidad del IBIIMA, por carecer de finalidad extrafiscal e incurrir en la prohibición del 6.3 LOFCA (aunque he de

resaltar que la STC 289 es anterior a la reforma del art. 6.3 LOFCA del año 2009 y que hoy la declaración de inconstitucionalidad no podría declararse por el mismo motivo).

Termino este apartado despejando algunas dudas planteadas. Una vez demostrada la inexistencia de la finalidad extrafiscal del IVPEE y la afectación de la misma capacidad económica que el IAE, corresponde al TC decidir si supone una actuación contraria a la Constitución y con ello expulsar del sistema tributario al IVPEE, o si por el contrario la figura tributaria no incurre en inconstitucionalidad por no vulnerar el principio de la capacidad económica del 31.1 CE.

Todo apunta a que el TC se enfrentará a otro impuesto pretendidamente extrafiscal pero en la realidad muy fiscal, y deberá proteger la figura del IAE, pues supone una fuente de ingresos importante para las entidades locales, aunque sobre la figura pesen dudas acerca de su constitucionalidad al gravar una renta potencial y no una renta efectiva, tema que no entro a tratar en el presente estudio.

VII. Alternativas.

El IVPEE al igual que muchos otros, se han configurado como tributos definidos a priori como ambientales, aunque la realidad resulte diferente.

El uso de los tributos extrafiscales, y concretamente los medioambientales, se enmarcan en una actuación tendente a la protección del medio natural que nos rodea, bajo la idea de preservarlo para generaciones futuras. El daño causado por las actividades contaminantes puede ser irreversible y por eso hay que tratar de evitarlo preventivamente.

A la hora de afrontar esta tarea, tenemos varias alternativas, como ya he mencionado en anteriores epígrafes, pero me centraré ahora en el IVPEE. Impuesto configurado con el fin de proteger el medio ambiente, pero que bajo su configuración guarda el verdadero fin del tributo, recaudar fondos para reducir el déficit tarifario, opinión compartida por el TS. Para entender mejor la cuestión, hay que abordar la definición de déficit de tarifa. Se define como la diferencia entre los ingresos totales que provienen de los peajes de acceso a las redes, así como los cargos que pagan los consumidores y los costes totales en que realmente se incurre a la hora de distribuir la energía eléctrica. Ese déficit se produce porque los peajes son calculados al inicio del año

por parte del Gobierno, para que se vean reflejados en la factura y el precio de la luz no suba de manera desproporcionada en relación con el IPC, o al menos esa era la finalidad. El problema surge cuando los costes de distribución de esa energía son mayores a los previstos, pues se genera ese déficit tarifario, que hay que financiar. Una manera de hacerlo es a través de este tipo de impuestos, como el IVPEE, camuflando su verdadero fin.

Con estos instrumentos no se está respetando el principio tributario de quien contamina paga⁶³, pues como ya he apuntado grava de igual manera a quien hace un uso intensivo de las infraestructuras de distribución energética como a quien las utiliza de forma ocasional, por tanto, no se está responsabilizando cada productor de su daño, sino que se estima el daño general y se distribuye entre todos los consumidores, en el caso de que el impuesto atendiera realmente a fines ambientales.

Este principio de quien contamina paga está recogido en la recomendación de la OCDE sobre los principios directivos relativos a los aspectos económicos internacionales de las políticas ambientales, de 26 de mayo 1972. También está recogido en el Primer Programa de Acción de las Comunidades Europeas en Materia Ambiental, en el Informe Brundtland de las Naciones Unidas y en el Acta Única Europea de 1986.

Articulando este principio junto al de capacidad económica se puede diseñar un instrumento tributario acorde a los fines ambientales. Para ello es necesario definir de manera precisa el hecho imponible, recogiendo concretamente la actividad contaminante y estableciendo una cuota que se module en función de la contaminación emitida por cada productor.

Es difícil modular el IVPEE de manera que sea acorde a la CE sin generar dudas, puesto que es muy complicado medir la contaminación que generan las redes de transporte de energía eléctrica y el impacto que el uso intensivo de estas produce en el medio ambiente. Por otra parte, en el caso de que se defina la actividad contaminante, la estructura del impuesto debe guardar bonificaciones y exenciones para aquellas personas que realizan una protección activa del medio ambiente, al igual que se gradúa la cuota del impuesto en función de la magnitud de contaminación producida.

⁶³ RODRIGUEZ MUÑOZ, J.M, La alternativa fiscal verde. Lex nova. Valladolid. 2004. Pg 147 y ss.

No parece apropiado solucionar el problema del déficit de tarifa mediante el uso de impuestos, sino ajustar los costes reales a los que se enfrentan las empresas productoras o realizar un mayor control sobre esos costes, con el fin de equipararlos a la realidad y que no aumente ese déficit.

Es importante apuntar en este punto que la Ley 17/2007, de 4 de julio, del Sector Eléctrico establece la obligación de que la energía sea ofrecida a los consumidores a través de las empresas comercializadoras, mientras que las empresas distribuidoras son las encargadas de asegurar la calidad del suministro, conservando la propiedad de las infraestructuras de transporte.

Si tratamos de vincular la contaminación con las instalaciones de transporte, debemos prestar especial cautela de no incurrir en los mismos problemas que el IBIIMA y gravar la misma manifestación de capacidad económica que el Impuesto sobre los Bienes Inmuebles.

En definitiva, para que tanto el IVPEE como cualquier otro impuesto similar tengan encaje constitucional, deben estructurarse sobre una función de protección sobre el medio ambiente. Esto se puede conseguir estableciendo un hecho imponible que consista en la producción intensiva de energía eléctrica que supongan unas instalaciones para el transporte y la evacuación con importantes consecuencias en el medio ambiente. El impuesto debería operar a partir de un determinado nivel de producción, que, tras un exhaustivo estudio, se considere potencialmente contaminante.

La base imponible debería estar constituida por el importe que le corresponde percibir al contribuyente por la energía producida que exceda de ese nivel mínimo marcado.

Uno de los puntos importantes es regular una escala de gravamen progresiva, que tenga en cuenta los niveles de producción y aumente a medida que la producción de energía sea más intensiva, pues las instalaciones necesarias serán más grandes y como consecuencia, más perjudiciales.

Es esencial establecer un sistema de bonificaciones que tengan en cuenta los esfuerzos del contribuyente por proteger el medio ambiente, de forma que cuanto más se acerque al objetivo, su carga tributaria pueda verse reducida significativamente.

Todas estas medidas harían percibir de su estructura una finalidad extrafiscal, que despejaría las dudas de su constitucionalidad.

VIII. CONCLUSIONES.

A continuación, voy a exponer alguna de las ideas más importantes que he podido extraer tras el análisis normativo, jurisprudencial y doctrinal realizado en este trabajo.

PRIMERO. El crecimiento de la población y la expansión de las ciudades ha hecho necesaria la construcción de redes de infraestructuras que permitan ofrecer los servicios necesarios para la población en condiciones de igualdad. Entre ellos, la energía eléctrica se ha llevado a cada rincón del país, necesitando consecuentemente una red de transporte y distribución de la energía que, como no puede ser de otra forma, causa un impacto en el medio ambiente. Una forma de controlar este impacto ambiental, así como la contaminación producida por la generación de energía eléctrica es el establecimiento de impuestos medio ambientales, con una clara finalidad extrafiscal.

SEGUNDO. Los impuestos, así como cualquier otra clase de tributo medio ambiental, tienen que reflejar en su estructura la finalidad extrafiscal que persigue. Articulando mecanismos para la consecución del objetivo, de modo que cuanto más cerca estemos del fin perseguido, menor será la cuota tributaria. De esta forma, se puede influir en la conducta de los sujetos pasivos. Los impuestos ambientales se desarrollan bajo el principio “quien contamina paga”.

TERCERO. El IVPEE es un impuesto ya que atiende a la definición de este. Es una prestación patrimonial obligatoria y coactiva, establecido por una ley, con la finalidad de cobertura genérica del gasto público, reflejan una manifestación de capacidad económica y no supone la sanción de un ilícito.

CUARTO. El IVPEE introducido por la ley 15/2012 de 27 de diciembre pretendía ser un impuesto extrafiscal, con la finalidad de proteger el medio ambiente a través de la desincentivación de los productores de energía eléctrica de hacer un uso intensivo en las redes de transporte y distribución. Pero esa finalidad extrafiscal no queda reflejada en su estructura y termina siendo un impuesto fiscal más, que grava la producción de energía eléctrica. Esta conclusión se extrae tras observar la inexistencia de medidas incentivadoras para la protección del medio ambiente, como pueden ser las bonificaciones

y exenciones fiscales, así como una cuota graduada en función de la contaminación o daño producido en el medio ambiente.

QUINTO. Este impuesto grava una manifestación de capacidad económica ya gravada por el IAE, que es la actividad de producción de energía eléctrica, por lo que puede entrar en contradicción con el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, al no tener un fin extrafiscal, como pudiera ser la protección del medio ambiente, fin amparado por la CE.

SEXTO. Que ambos impuestos graven una misma manifestación de capacidad económica no convierte en inconstitucional el IVPEE de manera automática, ya que puede perseguir un fin no fiscal, la protección de un bien reconocido en la CE, en cuyo caso tendría cobertura constitucional. El IVPEE no tiene una finalidad extrafiscal, no articula instrumentos de protección ambiental, por lo que no cabe esta posibilidad.

SÉPTIMO. El IVPEE y el Impuesto sobre la Electricidad no gravan la misma manifestación de capacidad económica, ya que uno grava la producción de energía eléctrica y el termina gravando finalmente el consumo de esa energía. Aunque a priori tengan los mismos sujetos pasivos, el IE debe repercutirse en los consumidores por imposición legal.

OCTAVO. Aunque el legislador establezca que el IVPEE es un impuesto directo, tras el análisis de su estructura podemos afirmar que guarda más características de los impuestos indirectos, entre ellas, que grava la renta bruta del productor, no la renta neta. El tipo fijo de gravamen y no presentar escalas progresivas también le aproxima a la definición de impuesto indirecto. Por ello la Comisión Europea lo ha calificado como un impuesto híbrido. Todo ello unido a la ausencia de un fin específico, le puede hacer entrar en contradicción con la directiva 2008/118/CE. Es el TJUE el que debe valorar la compatibilidad.

NOVENO. Aunque el IVPEE pueda interferir en el funcionamiento del IVA al gravar transacciones de productos y servicios, al igual que el IVA, el TJUE en reiterada jurisprudencia ha admitido la compatibilidad de figuras que puedan interferir en el IVA cuando estas graven categorías de bienes y servicios específicas. Por lo tanto, desde este punto de vista no se plantean problemas.

DÉCIMO. La Sexta Directiva del Consejo (77/388/CEE) prohíbe el establecimiento por parte de los Estados de impuestos sobre el volumen de ventas distintos del IVA. El IVPEE no es calificable como impuesto sobre el volumen de ventas por varias razones, entre las cuales destaca que no afecta a todas las fases del proceso productivo ni ha sido configurado para ser repercutido en los consumidores. Por tanto, la prohibición de la Sexta Directiva no afecta al IVPEE.

UNDÉCIMO. El TC deberá despejar las dudas planteadas, esencialmente, si el Estado puede gravar con un impuesto una manifestación de capacidad económica ya gravada por otro impuesto. Dándose el caso además de gravar un mismo hecho imponible.

Su pronunciamiento será crucial para la valoración de los impuestos extrafiscales que presumiblemente se incorporarán en esta tendencia legislativa de protección del medio ambiente.

DUODÉCIMO. Para establecer un impuesto medio ambiental, su finalidad protectora debe aparecer reflejada en la estructura del impuesto, configurándose un hecho imponible, una base imponible y un tipo de gravamen que atienda a esa finalidad, de ese modo el impuesto no supondría la vulneración del principio de capacidad económica y no tendría problemas de constitucionalidad.

IX. BIBLIOGRAFÍA.

ADAME MARTÍNEZ, F.D, Tributos propios de las Comunidades Autónomas, Comares, Granada, 1996, p 249.

ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C. *Los impuestos de ordenamiento económico*. H.P.E nº 71, 1981 pg. 17 y ss.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, , Marcial Pons, Madrid 1995, p.92.

BROWN WEISS, E. *Enviromental change and internacional Law: New challenges and dimension* University press, United Nations, Nueva York, 1992. P. 56-59.

CARBAJO VASCO, D. *Reflexiones sobre la imposición medioambiental*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p.178.

CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 41, núm. 213, p. 455¹.

ELIO BRAILOVSKY, A. Voces en el Fénix. *Revista de la Universidad de Buenos Aires*. Nº13.

GARCÍA AÑOVEROS, J., *Manual del sistema tributario español*, civitas ediciones, 1997.

GARCÍA NOVOA, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex nova, Madrid, 2005, p.260.

GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de derecho financiero, 1957, pp. 141-142.

GONZÁLEZ FAJARDO, F., Estrategias reguladoras de la política ambiental: controles directos versus impuestos, *H.P.E* ,nº 104 1987.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. y PÉREZ DE AYALA, J.L. *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, pp. 167-169.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. y PÉREZ DE AYALA, J.L. *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria, 1994, p. 202.

GUERVÓS MAÍLLO, M.A. *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 165.

JONAS, H. *El principio de responsabilidad. Ensayo de una ética para la civilización tecnológica*, Herder, Barcelona, 1995. P. 139.

LAGO MONTERO, J.M, *El poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pg. 123, 124.

LAGO MONTERO, J.M. *Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos*, AAVV, Sujetos pasivos y responsables tributarios, Marcial Pons, 1997, p. 55 a 102.

MASBERNAT MUÑOZ, P. El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. *Revista lus et Praxis*, Año 16, N° 1, 2010, pp. 303 – 332.

MATEO RODRÍGUEZ, L. “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *CREDF*, núm. 39, 1983, pp.344-364.

PALAO TABOADA, C. *En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*. CREDEF, núm.59, 1988, pp. 445-447.

PIGUO, A. La economía del bienestar, 1920. Arthur Pigou elaboró distintas teorías sobre la economía del bienestar.

PUEBLA AGRAMUNT, N., “Los tributos con fines no fiscales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 183, 1998.

RAMALLO MASSANET, J. Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria, CREDF, núm 120, 1978, p.625-650.

RODRIGUEZ MUÑOZ, J.M, La alternativa fiscal verde. Lex nova. Valladolid. 2004. Pg 147 y ss.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Marcial Pons, 1995, p.222.

SAMUELSON, P. *Curso de economía moderna*. Mc Graw Hill 13ª ed, Madrid, 1991. P. 102- 120.

VAQUERA GARCÍA, A. *Revista jurídica de la Universidad de León*, núm. 4, 2017 pp. 101 y ss.

VARONA ALABERN, J.E. *Extra fiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons Madrid, 2009,. Pp 152-153.

X. ANEXO I. Abreviaturas.

Art	Artículo.
IVPEE.	Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica.
CE	Constitución Española.
TC	Tribunal Constitucional.
TS	Tribunal Supremo.
STC.	Sentencia Tribunal Constitucional.
Cit.	Citado.
OCDE.	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
IBIIMA	Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente.
LGT	Ley General Tributaria.
Núm.	Número.
Vol.	Volumen.