



Roj: **STS 5533/2023 - ECLI:ES:TS:2023:5533**

Id Cendoj: **28079130022023100370**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **11/12/2023**

Nº de Recurso: **5637/2022**

Nº de Resolución: **1656/2023**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 1940/2022,**
ATS 1748/2023,
STS 5533/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.656/2023

Fecha de sentencia: 11/12/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5637/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/12/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.3

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5637/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1656/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 11 de diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm.5637/2022, interpuesto por la entidad mercantil PÁRAMO DE LOS ANGOSTILLOS, S.L., representada por la procuradora de los tribunales doña Gloria Messa Teichman, bajo la dirección letrada de don Andrés Prieto Tenorio, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera, Sede Valladolid) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de fecha 10 de mayo de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 286/2021, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, de 27 de noviembre de 2020, que desestima la reclamación interpuesta contra la resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor de la producción de Energía Eléctrica correspondiente al ejercicio 2015 anual y solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 286/2021 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera, Sede Valladolid) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con fecha 10 de mayo de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que desestimamos la demanda presentada por la Procuradora de los Tribunales doña Gloria Messa Teichman, en la representación procesal que tiene acreditada en autos, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de veintisiete de noviembre de dos mil veinte, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm. 24/1201/2017, referida a la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al año dos mil quince, del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, con devolución de los ingresos originados por las autoliquidaciones presentadas, por ser la misma ajustada a derecho, en los términos que se han estudiado en este proceso. Se imponen las costas procesales a la parte actora".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la entidad mercantil PÁRAMO DE LOS ANGOSTILLOS, S.L., recurso de casación que por Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera, Sede Valladolid) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León tuvo por preparado mediante Auto de 5 de julio de 2022, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de las partes.

TERCERO. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 15 de febrero de 2023, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si en la base imponible del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica deben incluirse o excluirse conceptos como pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 1, 4 y 6.1 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre) ["Ley 15/2012"], en relación con el artículo 3 del Código Civil.

3.2. El artículo 14.5 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...]"

**CUARTO. Interposición del recurso de casación.**

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la entidad mercantil PÁRAMO DE LOS ANGOSTILLOS, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...estime el presente recurso de casación, anule la Sentencia impugnada, con expresa condena en costas y, como consecuencia de ello, resuelva el recurso contencioso-administrativo en el que ésta se dictó, estimándolo y, en consecuencia, reconociendo las pretensiones ejercitadas".

QUINTO. Oposición al recurso de casación.

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala sobre la pretensión deducida por el recurrente que:

"Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior.

En cuanto a la fijación de la interpretación de las normas concernidas (art. 93.1 LJCA), nuestra posición es la que ya ha establecido, con carácter de jurisprudencia, esa Excm. Sala en las sentencias de 10 de mayo de 2023 citadas.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

SEXTO. Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 5 de diciembre de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**PRIMERO. Sobre el debate.**

Siguiendo el relato fáctico recogido en el auto de admisión, los datos de mayor relevancia son los siguientes:

1º.- Autoliquidación en relación con el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

La entidad Páramo de los Angostillos, S.L., presentó autoliquidación por el concepto de IVPEE, y procedió a ingresar el pago correspondiente al ejercicio 2015, primero a cuarto trimestre.

2º.- Solicitud de rectificación de autoliquidación.

La interesada presentó solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos del IVPEE, que fue denegada por la administración tributaria.

3º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Frente a esta decisión, la citada entidad dedujo reclamación económico-administrativa, siendo desestimada por el TEARCL en resolución de 27 de noviembre de 2020 dictada en el procedimiento 24-00756-2019.

4º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

La procuradora doña Gloria Messa Teichman, en representación de la entidad Páramo de los Angostillos, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 286/2021 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, que dictó sentencia en fecha 10 de mayo de 2022 desestimando íntegramente la demanda.

La *ratio decidendi* de la sentencia, en lo que aquí interesa, se contiene en el Fundamento de Derecho VI con el siguiente tenor literal:

"3º. En cuanto a la base imponible, incluye diversas partidas que constituyen retribución del productor de energía eléctrica, pero que no guardan relación directa con el consumo de energía eléctrica, puesto que son completamente ajenas al precio de venta. Según el artículo 6 de la Ley 15/2012, la base imponible "estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica", incluyendo "las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley del Sector Eléctrico". En este sentido, el artículo 16 de la entonces vigente Ley 54/1997 (actualmente art. 14 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico), bajo la rúbrica "Retribución de las actividades y funciones del sistema", enumeraba todos los elementos de



retribución que integran la actividad de producción de energía eléctrica y, en consecuencia, lo que determina su valor.

De este modo, los pagos por capacidad, los pagos por garantía de potencia en los sistemas eléctricos insulares y extra peninsulares, los pagos por reserva de potencia adicional a subir y reserva secundaria, el complemento por energía reactiva, el complemento por eficiencia y los complementos por huecos de tensión, forman parte de la base imponible del IVPEE (así lo indico la consulta vinculante V1602-13, de 14 de mayo, de la Dirección General de Tributos), siendo lo cierto que algunos de dichos componentes se devengan con independencia del consumo de energía. Por tanto, la base imponible del IVPEE guarda relación con la capacidad contributiva del productor de la energía eléctrica y no con la capacidad contributiva del consumidor, puesto que la retribución por estos conceptos se produce con independencia del consumo de energía realizado." (Sic.).

Básicamente la parte recurrente aboga por excluir de la base imponible del impuesto que nos ocupa una serie de conceptos retributivos, tales como los mecanismos de capacidad, la reserva de regulación secundaria, la reserva de regulación terciaria, la reserva de potencia "a subir", el complemento por energía reactiva, el complemento por eficiencia energética y huecos de tensión y la garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares.

SEGUNDO. *Antecedentes jurisprudenciales y su proyección al caso concreto.*

Como bien señala el Sr. Abogado del Estado, este Tribunal Supremo ha fijado doctrina legal sobre la cuestión de interés casacional objetiva formulada en el auto de admisión. Son numerosas las sentencias que se han ido sucediendo al respecto, entre las mismas cabe señalar las de 10 de mayo de 2023, rec. cas. 1000/2022 y 2202/2022, y como más recientes las de 16 de octubre de 2023, rec. cas. 5184/2022; de 17 de octubre de 2023, rec. cas. 2903/2022, y de 27 de octubre de 2023, rec. cas. 6176/2022.

Baste, pues, para resolver el presente recurso de casación reproducir lo dicho en los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto de la expresada sentencia 1267/2023 de 16 de octubre, rca. 5184/2022:

"TERCERO. *La doctrina fijada sobre la primera de las cuestiones seleccionadas en el auto de admisión.*

Como bien indica el Sr. Abogado del Estado la cuestión primera del auto de admisión ha sido abordada y resuelta por este Tribunal en sentencias de 10 de mayo de 2023, rec. cas. 1000/2022 y 2202/2022. Procede recordar y reiterar lo dicho en las mismas:

Aún cuando este Tribunal Supremo no ha abordado directamente la interpretación del citado art. 6 de la Ley 15/2012, al examinar e interpretar su art. 4 y otras cuestiones relacionadas con el gravamen que examinamos, sí ha realizado una serie de consideraciones que bien pueden servirnos para discernir la cuestión de interés casacional que nos ocupa.

Por todas, al compendiar lo dicho hasta ese momento, valga la sentencia de 30 de noviembre de 2022, rec. cas. 6908/2021, reiterada en numerosas ocasiones posteriormente, en la misma se dijo -añadimos las negritas para resaltar los pasajes que más interesan-:

"6.1. El artículo 4 de la Ley del IVPEE define el hecho imponible, señalando en su apartado 1 que "Constituye el hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico".

De su tenor se desprende que **el hecho imponible definido** en la Ley es " *la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica*", de forma que para que se realice es necesario que: **i) se produzca energía eléctrica**, cualquiera que sea la forma de su producción, y **ii) que esa energía se incorpore a la red.**

... Es, por tanto, la producción neta de energía entregada a la red eléctrica desde una instalación, cualquiera que sea la forma de su producción y, por ello, con independencia de que utilicen o no alternadores.

... **6.2.** Ratifica esta interpretación si atendemos al ámbito subjetivo de aplicación que prevé el artículo 4, apartado 1, de la Ley 15/2012, al disponer que se grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central " *en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico*". Esta remisión comporta que la voluntad del legislador es que se entiendan comprendidas **todas las instalaciones de producción**, tanto las de régimen general (arts. 21 a 26 de la Ley 54/1997), como las de régimen especial (arts. 27 a 31 de la Ley 54/1997), entre las que se encuentra la instalación fotovoltaica de régimen especial de la que es titular la recurrente.

Idéntica conclusión alcanzamos si la remisión la entendemos realizada al Título IV de la vigente Ley 24/2013, del Sector Eléctrico, de 26 de diciembre, que es aplicable a la totalidad de instalaciones de producción de



energía eléctrica (art. 21), con especial mención a las instalaciones de energía eléctrica que utilicen fuentes de energía renovables (arts. 26.2 y 27).

De lo expuesto se colige que para la realización del hecho imponible definido en la Ley es necesario que una instalación, cualquiera que sea la forma de su producción, produzca e incorpore a la red energía eléctrica para su comercialización y distribución, midiéndose esa energía en barras de central, esto es, como potencia entregada a la red, equivalente a la potencia bruta generada menos las pérdidas en los transformadores, las pérdidas en los conductores de interconexión y los consumos de los servicios auxiliares propios de la central.

6.3. La conclusión referida, ateniendo a que el hecho imponible de este impuesto se realiza con la generación de energía eléctrica, cualquiera que sea la forma de su producción, y su incorporación neta a la red eléctrica, viene también avalada por los términos en que se pronuncia el preámbulo de la Ley 15/2012, al disponer que:

"[este impuesto] gravará la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. El impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación

En similares términos se ha pronunciado esta Sala en sentencias de 8 de junio de 2021 (rec. cas 2554/2014) y 10 de junio de 2021 (rec. cas. 2955/2014) en las que analizando este impuesto ha declarado:

"5.2. Procede recordar, tal y como se ha recogido en esta resolución, que la creación y diseño de este impuesto responde, como ha declarado el Tribunal Constitucional, a una **"opción del legislador" que cuenta con "un amplio margen para el establecimiento y configuración el tributo", siempre que respete los principios constitucionales, en particular el art. 31.1 CE de capacidad económica.**

El IVPEE es un tributo de carácter directo, naturaleza real y devengo periódico (anual), que grava a las personas físicas y jurídicas, así como a las entidades a las que alude el artículo 35.4 LGT, que produzcan e incorporen energía eléctrica al sistema, **siendo la base imponible el importe total que tales contribuyentes perciban por esa energía producida e incorporada, a los que se grava con un tipo fijo.**

Como revelan los apartados I y II del preámbulo de la Ley 15/2012, el legislador ha proclamado la **doble finalidad medioambiental y recaudatoria del IVPEE**. La finalidad extrafiscal, de protección del medio ambiente, resulta proclamada en el preámbulo del texto legal, al señalar que "[U]no de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica", añadiendo que "Se trata de gravar a los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten en las mismas, que comportan indudables efectos medioambientales" (apartado II del preámbulo). **La finalidad fiscal, obtener ingresos con los que financiar las cargas públicas, se refleja, a su vez, en el articulado de la Ley.**

... **5.3.** El designio medioambiental que se refiere en la creación de este impuesto y su exigencia a determinados agentes económicos guarda relación directa con la afectación, daño, consunción o reparación del dominio público, sin que quepa prueba de lo contrario frente a la configuración legal.

... Pues bien, realizando esta labor hermenéutica, la Sala considera que el apartado 2 del artículo 4 de la LIVPEE, cuando dispone que *"La producción en barras de central, a efectos de esta Ley, se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red"*, lo que pretende establecer es que la producción en barras de central se corresponde con la producción neta de energía que se incorpora a la red, pasando a segundo plano, a tales efectos, que se utilice o no alternador pues, como ya se ha referido, corresponde a la potencia medida en un punto concreto.

Esta interpretación se corresponde, de un lado, con el ámbito subjetivo del hecho imponible que, como se ha expuesto, se extiende a todas las instalaciones, cualquiera que sea la tecnología empleada para la generación de energía eléctrica; y de otro, con los pronunciamientos de esta Sala, que ya han sido referidos, y **del TJUE. En efecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Décima, en su sentencia de 3 de marzo de 2021, recaída en el asunto C-220/19**, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, mediante auto de 22 de febrero de 2019, en el procedimiento entre Promociones Oliva Park, S. L., y el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, despejó las dudas expuestas por la Sala de Valencia de este orden jurisdiccional, en relación con la compatibilidad del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica -IVPEE- con el ordenamiento europeo, declarando, por lo que aquí interesa, lo siguiente:



"50. En el presente asunto, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que el hecho imponible del IVPEE es la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, a saber, la producción neta de energía, definiéndose esta, en el sentido de la Ley 15/2012, como la energía de la que se excluyen los consumos auxiliares en la generación de la electricidad y las pérdidas hasta el punto de conexión a la red."

... **6.6.** Coincidimos con el Abogado del Estado en que la dicción literal del apartado 2 del artículo 4 de la LIVPEE permite sostener, como hace la sentencia, que se quiere fijar un parámetro de medida, pues no dice que la producción en barras de central será la energía medida en bornes de alternador, sino que lo que afirma es que la producción en barras de central " *se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador*", lo que puede interpretarse como referencia a una forma de medir pero no a esa medida concreta, siendo así que puede haber otras formas de medir que guarden relación con los conceptos empleados en el art. 4.2 LIVPEE aunque no concurren todos los elementos consignados en la definición.

6.7. En último término, de seguirse la interpretación apegada a la literalidad del precepto pretendida por la recurrente, excluyendo del hecho imponible las instalaciones que no cuenten con alternador, **se produciría un supuesto de no sujeción no querido por el legislador, como se desprende del preámbulo de la Ley 15/2012 que declara expresamente que este impuesto " se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación"**.

... La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el concepto "producción en barras de central" previsto en el artículo 4.2 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, debe ser interpretado **como producción neta de energía que se incorpora a la red**, de forma que el hecho imponible del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica debe también entenderse producido en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo, dada la naturaleza del proceso de generación de energía eléctrica que realiza, no precisa el empleo de alternador ni éste resulta compatible con tal proceso".

A pesar de las muchas dudas sobre la naturaleza y caracteres fundamentales y finalidad de este impuesto, que ha compartido este Tribunal Supremo como se desprende de las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por el mismo y que también han asumido otros Tribunales dando lugar al planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE, que luego comentaremos, lo cierto es que las mismas han sido despejadas tanto por nuestro Tribunal Constitucional como por el TJUE, de suerte que ha de acogerse que el IVPEE es un tributo de carácter directo, naturaleza real y devengo periódico, con una doble finalidad medioambiental y fiscal. La cuestión no es baladí, porque precisamente son estas características las que han primado para reconocer el respeto constitucional del impuesto y su no oposición o compatibilidad con la normativa europea; de ahí que no quepa hacer cuestión de las mismas, a la que ha de estarse para la labor hermenéutica que nos corresponde respecto del citado artº 6, en relación a la base imponible del impuesto.

Recordemos que el art. 6 establece que la base imponible estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo. Delimitando la expresión importe total en función de las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 54/1997, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares.

El tenor literal de la norma deja poco margen de discusión, la base imponible abarca la totalidad de las retribuciones que se perciban en cada instalación por el sujeto pasivo en el proceso de producción e incorporación de energía eléctrica al sistema eléctrico. Para la Sala de instancia, en cambio, al identificar una sola finalidad fiscal en el tributo, y en base a una interpretación sistemática, en relación con el art. 4, con el hecho imponible, considera que lo correcto es cuantificar la base imponible en relación causal con la producción e incorporación de energía neta al sistema, en exclusividad, excluyendo pues aquellas retribuciones percibidas por el sujeto pasivo que no respondan a la referida conexión.

Sin embargo, dicha forma de razonar supone no aceptar la naturaleza y características esenciales del impuesto. Estamos ante un impuesto directo y real. La naturaleza real determina que el núcleo del gravamen lo constituye el producto, en este caso la producción e incorporación de la energía eléctrica al sistema, no el rendimiento o renta propio de los impuestos personales, sino el resultado económico vinculado al proceso de producción en sí, en el que efectivamente cabe no sólo los rendimientos vinculados a la producción e incorporación estrictamente, sino todos aquellos que se generan por el proceso de producción, esto es, todas las retribuciones que percibe el sujeto pasivo -y que el legislador en su potestad legítima considere la medida de la capacidad económica a gravar en este impuesto- vinculadas objetivamente al producto. Ciertamente no es lo habitual en la imposición directa, pero ninguna norma prohíbe este diseño. Impuesto directo y analítico,



en tanto recae sobre la mayor riqueza que supone para el sujeto pasivo la fuente de producción de la energía eléctrica y su incorporación a la red.

No existe, pues, contradicción alguna porque se defina legalmente el hecho imponible como la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, y producido este se determine la base imponible en referencia al importe total derivado del proceso de producción e incorporación, que por remisión del párrafo segundo comprende la totalidad de las retribuciones percibidas por el sujeto pasivo en los distintos regímenes previstos.

Es precisamente la naturaleza y características del impuesto lo que llevó al TJUE a declarar la compatibilidad del impuesto con el Derecho europeo. No resulta indiferente que el TJUE señalara que se trata de un impuesto directo, no indirecto, y reparara sobre su base imponible, " *el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades*", en tanto que su decisión descansa sobre el examen estructural del impuesto, incluido, claro está, la determinación de la base imponible. No se está respondiendo a una cuestión a la que resulta extraña la determinación de la base imponible, sino que se está respondiendo a una cuestión cuya respuesta exige el examen estructural del impuesto, en tanto que dependiendo de su naturaleza y características deriva su compatibilidad o no con el Derecho europeo.

Al respecto resulta muy significativo la referencia que se contiene en la misma demanda - nos referimos a la formulada en el recurso ordinario 1900/2019 ante la Audiencia Nacional- de la parte recurrida cuando señala que "Nuevamente, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el Auto de fecha 22 de febrero de 2019 analiza este extremo conforme al siguiente tenor:

"... debe considerarse [el IVPEE] un impuesto indirecto, porque: No tiene en cuenta ninguna de las condiciones especiales del sujeto pasivo... Su base imponible no está constituida por la renta neta, como ocurre habitualmente en el caso de los impuestos directos, sino por los ingresos brutos percibidos por la producción e incorporación al sistema de la electricidad. Su tipo de gravamen (el 7%) es único... No se contemplan exenciones o bonificaciones atendiendo al comportamiento del sujeto pasivo..."

Al respecto la sentencia del TJUE en sentencia de 3 de marzo de 2021, recaída en el asunto C-220/19, al abordar la primera de las cuestiones prejudiciales planteadas, recordemos, "Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades", hace las siguientes consideraciones, no tomando como presupuesto las meras alegaciones de las partes, sino después de examinar la estructura del impuesto, despejando cualquier reparo sobre el alcance de sus declaraciones referidas a la determinación de la base imponible en el diseño impositivo del legislador nacional -se añade las negritas para resaltar lo más significativo-:

"43 Con carácter preliminar, procede señalar que el IVPEE es calificado, en el preámbulo de la Ley 15/2012, de impuesto directo que grava "la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica", a saber, la "capacidad económica de los productores de energía eléctrica". El Gobierno español precisa a este respecto que tal impuesto ha sido concebido como un impuesto directo y que su carga no puede repercutirse en el consumidor final, habida cuenta del funcionamiento del mercado español de la electricidad.

44 No obstante, el tribunal remitente, al igual que la demandante en el asunto principal, considera que, pese a esta calificación de impuesto directo, el IVPEE constituye, por sus características propias, un impuesto indirecto cuya carga fiscal se repercute en el consumidor final de electricidad y está incluido, como tal, en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

45 A este respecto, **la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción con arreglo al Derecho de la Unión corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional** (sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, apartado 29 y jurisprudencia citada).

46 Así pues, **debe determinarse**, a fin de responder a la cuestión planteada, **si el IVPEE puede calificarse como otro gravamen indirecto que grava un producto sujeto a impuestos especiales, en este caso la electricidad**, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

49 Por consiguiente, para determinar si cabe incluir al IVPEE en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, ha de comprobarse si este impuesto constituye un impuesto indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad a que se refiere la Directiva 2003/96 (véase, por analogía, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, apartado 60).



50 En el presente asunto, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que **el hecho imponible del IVPEE es la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, a saber, la producción neta de energía**, definiéndose esta, en el sentido de la Ley 15/2012, como la energía de la que se excluyen los consumos auxiliares en la generación de la electricidad y las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.

51 Además, consta que **el IVPEE se percibe** no directamente de los consumidores de electricidad, sino **de los operadores económicos que la producen y la incorporan al sistema** (véase, por analogía, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, apartado 64).

52 Es cierto que el consumidor final de electricidad podría, en principio, soportar íntegramente el peso económico de un impuesto de manera indirecta si el productor incluyese su importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para el productor (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, apartado 64).

53 Sin embargo, no sucede así en el caso de autos.

54 En efecto, en primer lugar, como observa el tribunal remitente, no existe un mecanismo formal de repercusión del impuesto. Pues bien, en tal situación, el hecho de que la aplicación del IVPEE entrañe un incremento del precio de la energía y, por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales no resulta, por sí solo, suficiente para concluir que este impuesto se repercute íntegramente a estos consumidores. En caso contrario, todo impuesto soportado por los productores de electricidad que tuviera una incidencia, aun mínima, en el precio final de la electricidad pagado por los consumidores debería considerarse un impuesto indirecto, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, pese a la falta de vínculo directo e indisociable entre tal impuesto y el consumo de electricidad.

55 **En segundo lugar, es preciso señalar, en lo atinente a las modalidades de cálculo del IVPEE, que la base imponible de este impuesto está constituida por el importe total que percibe el sujeto pasivo por la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, al que se aplica un tipo de gravamen uniforme del 7 %.**

56 **Tal como se desprende de los autos obrantes ante el Tribunal de Justicia, el cálculo del referido importe incluye, en virtud del artículo 6 de la Ley 15/2012, la retribución de la actividad de producción de electricidad. Conforme a las disposiciones pertinentes de las Leyes 54/1997 y 24/2013, esta retribución comprende la energía eléctrica negociada en los mercados diario e intradiario, que se retribuye sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda, los servicios de ajuste necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor, la retribución en virtud de los mecanismos de capacidad, así como las retribuciones adicionales de las actividades respectivas de producción de electricidad en los territorios no peninsulares y de producción de electricidad de fuentes renovables.**

57 **Todas las partes interesadas indicaron, en sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, que algunas partes constitutivas de la base imponible del IVPEE, como se enumeran en el apartado anterior, no dependen de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema.** Tal como indicó el Gobierno español, este es el caso en particular de los servicios de ajuste, en el marco de los cuales se retribuye la disponibilidad de una determinada capacidad de producción, así como de los mecanismos de capacidad, en el marco de los cuales el importe que constituye la retribución de los productores de que se trata se fija en una determinada cantidad de euros por megavatio y se basa, respectivamente, en la puesta a disposición de una determinada capacidad de producción y en el tamaño y capacidad de producción de la planta. Según dicho Gobierno, así sucede igualmente con la retribución específica de la producción de electricidad de fuentes renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, así como de la producción de electricidad en los territorios no peninsulares, respecto de los cuales se prevé un pago adicional en relación con los ingresos en el mercado de electricidad percibidos por los productores de que se trate.

58 **De las consideraciones anteriores se desprende que el IVPEE se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico. Así pues, no cabe constatar un vínculo directo e indisociable entre este impuesto y el consumo de electricidad.**

59 Por consiguiente, al no constituir el IVPEE un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad a que se refiere la Directiva 2003/96, no puede estar incluido en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 (véase, por analogía, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, apartado 66).



60 En atención a lo expuesto anteriormente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades, sin tener en cuenta la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada a ese sistema".

Se podrá estar o no de acuerdo con el examen que hace el TJUE sobre nuestro impuesto, pero resulta insoslayable que las declaraciones que sobre la base imponible realiza no son un mero obiter dicta, sino que constituye presupuesto esencial para llegar a la conclusión vista, delimitando acabadamente el alcance de la base imponible, a lo que debemos atenernos.

La doctrina fijada quedó plasmada en los siguientes términos:

La cuestión de interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión, recordemos, "*Determinar si, en la base imponible del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica debe incluirse o excluirse los conceptos como pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión*", debe entenderse despejada por la respuesta que dio el TJUE, basta parafrasear la misma para considerar que la base imponible del impuesto está constituida por el importe total que percibe el sujeto pasivo por la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, sin que la misma quede conformada en algunas de sus partes por la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema, sino también tales como, art. 6 de la Ley 15/2012, en relación con las Leyes 54/1997 (aplicable al caso que nos ocupa por motivos temporales) y 24/2013, aparte la retribución por la energía eléctrica negociada en los mercados diario e intradiario, por la retribución de los servicios de ajuste necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor; la retribución en virtud de los mecanismos de capacidad; las retribuciones adicionales de las actividades respectivas de producción de electricidad en los territorios no peninsulares y de producción de electricidad de fuentes renovables; la retribución por la disponibilidad de una determinada capacidad de producción, así como de los mecanismos de capacidad, en el marco de los cuales el importe que constituye la retribución de los productores de que se trata se fija en una determinada cantidad de euros por megavatio y se basa, respectivamente, en la puesta a disposición de una determinada capacidad de producción y en el tamaño y capacidad de producción de la planta; incluyendo, en su caso, la retribución específica de la producción de electricidad de fuentes renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, así como de la producción de electricidad en los territorios no peninsulares, respecto de los cuales se prevé un pago adicional en relación con los ingresos en el mercado de electricidad percibidos por los productores de que se trate. En definitiva, la base imponible se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico.

Por todo ello, sin artificio ni forzamiento alguno se comprende en la base imponible, los conceptos por pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión, en tanto que como se ha puesto de manifiesto anteriormente al recoger su regulación reglamentaria conforman pagos parciales por el producto derivado de la actividad del sujeto pasivo.

No es posible, pues, compartir el parecer de la parte recurrida de que al incluir en la base imponible el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, en los términos patrocinados por el Sr. Abogado del Estado y que, en definitiva, coinciden con la doctrina fijada, se extienda el hecho imponible más allá de lo legalmente establecido, en tanto que se respecta el principio de reserva de ley de los tributos, en relación con el art. 8 de la LGT, pues el art. 6 de la Ley 15/2012, fija la base imponible con remisión a conceptos retributivos presentes -en el caso de autos- en la Ley 54/1997, desarrollados reglamentariamente, dentro de la lógica y desenvolvimiento normal de un sistema eléctrico complejo en el que se dan cita distintos regímenes y situaciones técnicas bien diferentes con una pluralidad de factores de diversa naturaleza, que demanda, por la naturaleza de la imposición diseñada y sus distintos elementos, para su fijación la colaboración del reglamento como medio necesario para la depuración del régimen retributivo en las diversas situaciones en el proceso de la actividad productora de la electricidad

CUARTO. *Proyección de la doctrina al caso que nos ocupa.*

En las referidas sentencias se examinaba si determinados conceptos retributivos debían entrar o no a formar parte de la base imponible. En el caso que nos ocupa, claro está, se refiere a otros conceptos, pero la tesis general es plenamente aplicable a los mismos, recordemos que cuando delimitábamos la normativa aplicable y la distinción de los distintos regímenes, copiábamos las normativas de aplicación:



El auto de admisión señala las normas que han de ser objeto de interpretación y aplicación. Siguiendo al mismo y añadiendo algunas más que se consideran oportunas para completar el razonamiento jurídico que se hará, son las siguientes.

De la Ley 15/2012, de 27 de diciembre:

" Artículo 1. Naturaleza.

El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica es un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de esta Ley.

Artículo 4. Hecho imponible.

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

2. La producción en barras de central, a efectos de esta Ley, se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.

3. Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal

Artículo 6. Base imponible.

1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo.

A estos efectos, en el cálculo del importe total se considerarán las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en el período impositivo correspondiente, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares.

2. La base imponible definida en el apartado anterior se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades señaladas en el artículo 4 de esta Ley".

(...)

La nueva redacción contenida en el art. 14.5 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, es del siguiente tenor literal:

"La retribución de la actividad de producción incorporará los siguientes conceptos:

a) La energía eléctrica negociada a través de los mercados diario e intradiario. La energía eléctrica negociada a través de los mercados diario y subastas intradiarias se retribuirá sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda de energía eléctrica ofertada en los mismos, resultante de los mecanismos que se establezcan.

La energía eléctrica negociada a través de los mercados de contratación bilateral o física o a plazo que se retribuirá sobre la base del precio de las operaciones contratadas en firme en los mencionados mercados.

Este concepto retributivo se definirá considerando las pérdidas incurridas en las redes y los costes derivados de las alteraciones del régimen normal de funcionamiento del sistema de ofertas.

b) Los servicios de ajuste, incluyendo los servicios de no frecuencia y servicios de balance del sistema, necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor.

La Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia determinará qué servicios del sistema se consideran de no frecuencia y de balance, así como su régimen retributivo, diferenciándose aquellos que tengan carácter obligatorio de aquellos potestativos.

Por su parte, el Ministerio para la Transición Ecológica determinará qué servicios de ajuste, excluyendo los de balance y los de no frecuencia, son necesarios para mantener la seguridad, continuidad y calidad de suministro.



c) En su caso, la retribución en concepto de mecanismo de capacidad, que se establecerá por orden del Ministerio para la Transición Ecológica, que permita dotar al sistema de un margen de cobertura adecuado e incentive la disponibilidad de potencia gestionable.

d) En su caso, la retribución adicional a que hace referencia el apartado 6 para la actividad de producción de energía eléctrica desarrollada en los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares.

e) En su caso, la retribución específica a que hace referencia el apartado 7 para la producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos".

Hemos añadido las negritas en este último apartado para acentuar que también abarca el caso que nos ocupa, y en concreto conforma la retribución específica:

"Excepcionalmente, el Gobierno podrá establecer un régimen retributivo específico para fomentar la producción a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, cuando exista una obligación de cumplimiento de objetivos energéticos derivados de Directivas u otras normas de Derecho de la Unión Europea o cuando su introducción suponga una reducción del coste energético y de la dependencia energética exterior, en los términos establecidos a continuación:

a) *El otorgamiento de este régimen retributivo específico se establecerá mediante procedimientos de concurrencia competitiva.*

Este régimen retributivo, adicional a la retribución por la venta de la energía generada valorada al precio del mercado de producción, estará compuesto por un término por unidad de potencia instalada que cubra, cuando proceda, los costes de inversión para cada instalación tipo que no pueden ser recuperados por la venta de la energía en el mercado, y un término a la operación que cubra, en su caso, la diferencia entre los costes de explotación y los ingresos por la participación en el mercado de producción de dicha instalación tipo.

Este régimen retributivo será compatible con la sostenibilidad económica del sistema eléctrico de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 y estará limitado, en todo caso, a los objetivos de potencia que se establezcan en la planificación en materia de energías renovables y de ahorro y eficiencia.

b) *Para el cálculo de dicha retribución específica se considerarán, para una instalación tipo, a lo largo de su vida útil regulatoria y en referencia a la actividad realizada por una empresa eficiente y bien gestionada, los valores que resulten de considerar:*

i. Los ingresos estándar por la venta de la energía generada valorada al precio del mercado de producción.

ii. Los costes estándar de explotación.

iii. El valor estándar de la inversión inicial.

A estos efectos, en ningún caso se tendrán en consideración los costes o inversiones que vengan determinados por normas o actos administrativos que no sean de aplicación en todo el territorio español. Del mismo modo, sólo se tendrán en cuenta aquellos costes e inversiones que respondan exclusivamente a la actividad de producción de energía eléctrica.

Como consecuencia de las singulares características de los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares, podrán definirse excepcionalmente instalaciones tipo específicas para cada uno de ellos.

El régimen retributivo no sobrepasará el nivel mínimo necesario para cubrir los costes que permitan competir a las instalaciones de producción a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos en nivel de igualdad con el resto de tecnologías en el mercado y que permita obtener una rentabilidad razonable referida a la instalación tipo en cada caso aplicable. Esta rentabilidad razonable girará, antes de impuestos, sobre el rendimiento medio en el mercado secundario de las Obligaciones del Estado a diez años aplicando el diferencial adecuado.

Excepcionalmente el régimen retributivo podrá incorporar además un incentivo a la inversión y a la ejecución en un plazo determinado cuando su instalación suponga una reducción significativa de los costes en los sistemas de los territorios no peninsulares.

c) *El valor de la inversión inicial se determinará mediante el procedimiento de concurrencia competitiva para otorgar el régimen retributivo adicional a cada instalación.*

La retribución adicional a la del mercado, que pudiera corresponder a cada instalación será la que resulte de aplicar lo dispuesto en los apartados anteriores considerando como valor estándar de la inversión inicial el que resulte en el procedimiento de concurrencia competitiva.



d) La energía eléctrica imputable a la utilización de un combustible en una instalación de generación que utilice como energía primaria alguna de las energías renovables no consumibles no será objeto de régimen retributivo específico, salvo en el caso de instalaciones híbridas entre fuentes de energía renovables no consumibles y consumibles, en cuyo caso la energía eléctrica imputable a la utilización de la fuente de energía renovable consumible sí podrá ser objeto de régimen retributivo específico".

No existe, pues, circunstancias ni previsión legal que excluya, en los términos que se han referido, estas retribuciones percibidas por el productor de energía eléctrica, de la base imponible del impuesto.

Sin que podamos compartir el criterio de la parte recurrente cuando pretende delimitar el valor y alcance de la sentencia del TJUE. Ciertamente la cuestión que nos ocupa se centra en la aplicación e interpretación de Derecho Interno, en concreto la determinación de la base imponible, art. 6 de la Ley 15/2012, pero como se puso de manifiesto en la sentencias que hemos transcrito, para llegar el TJUE a considerar si era de aplicación o no la Directiva 2008/118 al impuesto nacional, y por lo tanto si estábamos ante un impuesto directo o indirecto, realizó un examen de los elementos esenciales del mismo, incluido, como no podía ser de otra manera, la base imponible. Dicho examen abordó y delimitó la base imponible del impuesto, y le llevó a concluir, entre otras consideraciones, que dado que estamos ante un impuesto directo no le era de aplicación la Directiva. En aquellas sentencias de 10 de mayo de 2023 lo que se viene es a acoger la delimitación que de la base imponible del impuesto hace el TJUE. El pronunciamiento del TJUE resulta de todo punto relevante en la materia que tratamos y normativa interna reguladora de la misma, puesto que una vez realizado el pronunciamiento en la cuestión prejudicial el mismo vincula a este Tribunal, pues aún tratándose de Derecho interno el que ha de aplicarse y no afectarle la Directiva, como indica el TJUE, llegar a otra conclusión, a interpretarlo de tal manera que lleve a considerar que estamos ante un impuesto indirecto, la consecuencia sería, sin más, desconocer la interpretación realizada por del TJUE, y por tanto, ignorar su doctrina y su proyección sobre nuestro Derecho interno, conllevando el incumplimiento de lo resuelto, obviando que la interpretación dada por el TJUE en una sentencia que resuelve una cuestión prejudicial es vinculante, tanto para el juez nacional que plantea la cuestión prejudicial como cualquier otra jurisdicción nacional que conozca de un caso análogo; por tanto, los jueces venimos obligados a interpretar la norma comunitaria en el sentido otorgado por el TJUE, en este caso, cuando lo que viene a resolver el TJUE es que la Directiva no le es de aplicación al impuesto, de contrariar dicho parecer mediante una interpretación de la norma nacional distinta y que conduzca a considerar el impuesto como un impuesto indirecto, se alteraría absolutamente lo resuelto por el TJUE, puesto que en contra de lo dicho por el TJUE vendríamos a reconocer que la Directiva sí le sería de aplicación al caso.

Sin que tampoco podamos acoger el argumento de la parte recurrente que señala que en tanto que se repercute la retribución que nos ocupa en los consumidores, estamos ante un impuesto indirecto; al respecto, basta para rechazar dicha hipótesis lo dicho por el propio TJUE en la referida sentencia, debiendo en todo caso tener en cuenta que lo que se repercute no es el impuesto, sino un concepto conformador, junto con otros, de la base imponible, y en tal sentido se nos dice:

"54 En efecto, en primer lugar, como observa el tribunal remitente, no existe un mecanismo formal de repercusión del impuesto. Pues bien, en tal situación, el hecho de que la aplicación del IVPEE entrañe un incremento del precio de la energía y, por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales no resulta, por sí solo, suficiente para concluir que este impuesto se repercute íntegramente a estos consumidores. En caso contrario, todo impuesto soportado por los productores de electricidad que tuviera una incidencia, aun mínima, en el precio final de la electricidad pagado por los consumidores debería considerarse un impuesto indirecto, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, pese a la falta de vínculo directo e indisociable entre tal impuesto y el consumo de electricidad.

56 Tal como se desprende de los autos obrantes ante el Tribunal de Justicia, el cálculo del referido importe incluye, en virtud del artículo 6 de la Ley 15/2012, la retribución de la actividad de producción de electricidad. Conforme a las disposiciones pertinentes de las Leyes 54/1997 y 24/2013, esta retribución comprende la energía eléctrica negociada en los mercados diario e intradiario, que se retribuye sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda, los servicios de ajuste necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor, la retribución en virtud de los mecanismos de capacidad, así como las retribuciones adicionales de las actividades respectivas de producción de electricidad en los territorios no peninsulares y de producción de electricidad de fuentes renovables".

Esto es, el que se repercute a los consumidores las retribuciones de producción de electricidad de fuentes renovables, no es suficiente para que, tampoco, a nivel interno pueda considerarse como un impuesto indirecto.

Todo lo cual ha de llevarnos a reafirmar la doctrina fijada en las sentencias de 10 de mayo de 2023, rec. cas. 1000/2022 y 2202/2022, y respecto de la segunda de las cuestiones seleccionadas en el auto de admisión procede declarar que en el caso de los productores de energía eléctrica a partir de fuentes de energía



renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, forma parte de la base imponible la "prima" o retribución específica percibida, por razón de la tecnología aplicada, denominada retribución a la inversión y la retribución a la operación. Con la desestimación del recurso de casación y confirmación de la sentencia impugnada."

A modo de recapitulación y de acuerdo con la argumentación reproducida, de la sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park, S.L., C-220/19, ECLI: EU:C:2021:163 se infiere que el Tribunal de Justicia entró a dilucidar si el IVPEE era un impuesto directo o indirecto, discutiéndose dicha cuestión por las partes en el procedimiento prejudicial, a cuyo efecto, el Tribunal de Luxemburgo parte de una premisa, recogida en el apartado 45 de la sentencia en cuya virtud "la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción con arreglo al Derecho de la Unión corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional" (sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS-Fondazione Santa Lucía, C-189/15, EU:C:2017:17, apartado 29 y jurisprudencia citada)."

Aunque la parte recurrente en su demanda advierte -de forma correcta- sobre la circunstancia de que el Tribunal de Justicia solo puede interpretar el Derecho de la Unión, ello no le impide al Tribunal de Justicia, como claramente exhibe el apartado 45 al que se acaba de hacer referencia, indagar la verdadera naturaleza de un tributo desde la perspectiva que ofrece el Derecho de la Unión.

Todo lo expuesto hasta el momento permite observar que el Tribunal de Justicia llega a la conclusión de que estamos ante un impuesto directo, de modo que los argumentos de la parte recurrente, cuestionando dicha naturaleza, carecen de virtualidad y, por tanto, por remisión a nuestra jurisprudencia, anteriormente reproducida, deben ser rechazados.

Más específicamente, es destacable que la sentencia Promociones Oliva Park, S. L. contiene una serie de consideraciones respecto de la delimitación de la base imponible del IVPEE, dando cuenta -como hemos enfatizado en negrita en nuestra sentencia 1267/2023 de 16 de octubre, rca. 5184/2022- de que "todas las partes interesadas" al responder a las preguntas formuladas por el propio Tribunal de Justicia, le ofrecieron su opinión sobre el contenido de la base imponible, lo que constituye una buena muestra de que, efectivamente, esa cuestión fue allí objeto de debate y de que, por su parte, los jueces de Luxemburgo extrajeron al respecto las oportunas conclusiones que se reflejan en la sentencia.

En consecuencia, procede desestimar el recurso de casación.

TERCERO. *Sobre las costas*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, ante las dudas jurídicas puestas de manifiesto en el desarrollo del proceso.

FALLO

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

1. Fijar los criterios interpretativos sentados en las sentencias de 10 de mayo de 2023, rec. cas. 1000/2022, ECLI:ES:TS:2023:2018, y 2202/2022, ECLI:ES:TS:2023:1939.
2. No ha lugar al recurso de casación núm. 5637/2022, interpuesto por la entidad mercantil PÁRAMO DE LOS ANGOSTILLOS, S.L., representada por la procuradora de los tribunales doña Gloria Messa Teichman, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera, Sede Valladolid) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de fecha 10 de mayo de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 286/2021, cuya confirmación es procedente.
3. Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.