

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo
Contencioso-Administrativo
Sección: SEGUNDA
AUTO

Auto: RECURSO CASACION

Fecha Auto: 14/06/2016

Recurso Num.: 2554/2014

Fallo: Auto Texto Libre

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Secretaría de Sala: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: DPP

Nota:

Planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad.- Artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, por su eventual vulneración del principio de capacidad económica proclamado en el artículo 31.1 de la Constitución.

Recurso Num.: 2554/2014 RECURSO CASACION

Ponente Excmo. Sr. D.: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Secretaría de Sala: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: SEGUNDA

AUTO

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

Magistrados:

D. Emilio Frías Ponce
D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco
D. José Antonio Montero Fernández
D. Manuel Martín Timón
D. Juan Gonzalo Martínez Micó
D. Rafael Fernández Montalvo

En la Villa de Madrid, a catorce de junio de dos mil dieciséis.

HECHOS

PRIMERO.- Los presupuestos fácticos de la cuestión

1. El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, por Orden HAP/703/2013, de 29 de abril (BOE de 30 de abril de 2013), aprobó el modelo 583 «Impuesto sobre el valor de la producción de la

energía eléctrica [«IVPEE», en adelante]. Autoliquidación y Pagos Fraccionados», y estableció la forma y el procedimiento para su presentación.

2. Iberdrola Generación, S.A.U. (en lo sucesivo, «Iberdrola Generación»), la impugnó ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 7ª) de la Audiencia Nacional, incoándose el recurso 297/2013. En la demanda, sostuvo su nulidad radical por dos razones: porque fue aprobada sin mediar el preceptivo dictamen del Consejo de Estado y porque la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre de 2012), cuyo artículo 10 desarrolla, es, por diversas causas, inconstitucional y disconforme con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

3. El recurso contencioso-administrativo fue desestimado en sentencia de 2 de junio de 2014. La razón de decidir de este pronunciamiento jurisdiccional se encuentra en los fundamentos jurídicos 4º y 6º. En el primero, la Sala sentenciadora concluye que en el procedimiento de elaboración y aprobación de la Orden recurrida no resultaba preceptiva la intervención del Consejo de Estado, al tratarse de una norma de mero desarrollo de las formas de pago determinadas en la Ley. En el segundo, razona que la impugnación de una norma reglamentaria que desarrolla las obligaciones tributarias formales impuestas por la Ley no permite discutir la obligación tributaria principal, porque no constituye el objeto de la disposición administrativa directamente discutida, resultando por ello improcedente interrogarse sobre la constitucionalidad de la Ley 15/2012.

4. Iberdrola Generación preparó un recurso de casación y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 15 de septiembre de 2014, en el que invocó ocho motivos de casación. El primero al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio), y los demás con arreglo a la letra d)

del mismo precepto. De contenido de esos motivos, a efectos del planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, interesa dejar resumida constancia de las infracciones de la sentencia recurrida denunciada en los dos siguientes:

4.1. En el tercero, que denuncia la infracción de los artículos 17, 19, 29 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en relación con el alcance y la delimitación del conjunto de obligaciones que conforman la relación jurídico-tributaria, en conexión con los artículos 1, 25, 31 y 56 de la Ley 29/1998, así como con el principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el artículo 31 de la Constitución, y lo dispuesto en el artículo 163 de la misma, y los artículos 27.2 y 35.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (BOE de 5 de octubre), así como la doctrina del Tribunal Constitucional que los interpreta, contenida, entre otros, en el auto 54/2006, de 15 de febrero, respecto de los requisitos que han de concurrir para la elevación de cuestión de inconstitucionalidad en el caso de impugnación de disposiciones reglamentarias.

4.2. En el cuarto, que tiene por objeto la vulneración del artículo 31 de la Constitución relativo a los principios de generalidad, igualdad, no confiscatoriedad y capacidad económica, así como de la doctrina del Tribunal Constitucional relativa a la delimitación del poder tributario en los denominados tributos extrafiscales (cita las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, 186/1993, de 7 de junio, 134/1996, de 22 de julio, 289/2000, de 30 de noviembre, 276/2001, de 16 de noviembre, 168 /2004, de 6 de octubre, 179/2006, de 13 de junio, y 196/2012, de 31 de octubre). En este motivo se lamenta de la ausencia de finalidad extrafiscal en el IVPEE y la doble imposición en que, según su criterio, dicho tributo incurre con el impuesto sobre actividades económicas y el que grava la electricidad.

5. La Administración General del Estado se opuso al recurso y, en particular, a los dos motivos anteriores, porque la sentencia de instancia no entra a considerar los alegatos de la parte demandante sobre los

diversos preceptos que considera vulnerados, siendo imposible plantear tales cuestiones en esta sede sin previamente denunciar la inaplicación de dichos preceptos por el cauce del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998.

SEGUNDO.- El señalamiento para votación y fallo y su suspensión

1. Se señaló para deliberación y fallo del recurso el día 12 de abril de 2016.

2. Mediante providencia adoptada en el mismo día, el señalamiento se dejó sin efecto para oír «a las partes y al Ministerio Fiscal por términos de diez días sobre la conveniencia de, al amparo de lo dispuesto en los artículos 163 de la Constitución y 35 de la Ley Orgánica 2/1979, plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad de los artículos 1, 4.1, 6.1, 8 y 9 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, habida cuenta de su eventual oposición al artículo 31.1 de la Constitución, en relación con la consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre los tributos de naturaleza extrafiscal».

TERCERO.- Las alegaciones de las partes y del Ministerio Fiscal

1. **Iberdrola Generación** evacuó el traslado en escrito presentado el 10 de mayo de 2016, en el que pidió «elevar cuestión de inconstitucionalidad contra los artículos 1, 4.1, 6.1, 8 y 9 de la Ley 15/2012, reguladores del IVPEE, por ser contrarios a los principios del poder tributario del Estado consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución en conexión con la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de tributos extrafiscales».

1.1. Sostiene que la regulación del mencionado tributo en la Ley 15/2012 resulta contraria a los principios de generalidad, igualdad, no confiscatoriedad y capacidad económica consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución, así como a la doctrina del Tribunal Constitucional respecto de la delimitación del poder tributario en los denominados tributos extrafiscales. En su opinión, el IVPEE carece de la finalidad extrafiscal que propugna, toda vez que no ha sido diseñado como un instrumento de ordenación, protección, mejora y reparación del medio ambiente, sino únicamente como un mecanismo para reducir el «déficit de tarifa» existente en el sector eléctrico al tiempo de aprobarse la Ley 15/2012, con total abstracción del pretendido fin medioambiental formalmente perseguido.

1.2. Considera que el IVPEE no cumple las exigencias de la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de tributos extrafiscales:

1.2.1. No recoge ningún supuesto de exención, que permita discriminar el impacto medioambiental de las diferentes fuentes de producción eléctrica. Recuerda que, con arreglo a la doctrina del Tribunal Constitucional, para potenciar el carácter extrafiscal de los tributos deben articularse beneficios fiscales. La Ley 15/2012 establece un gravamen indiscriminado para todas las fuentes y tecnologías de producción de la electricidad, con independencia del impacto que cada una pueda tener en el medio ambiente, lo que destaca el carácter contributivo del tributo analizado. Por ello entiende que no resulta respetuoso con la sostenibilidad que se pretende defender por el legislador en el preámbulo de la Ley 15/2012. En su opinión, un verdadero tributo medioambiental debe modular el gravamen en función de la intensidad o daño al medio ambiente, pues así lo exige el principio «quien contamina paga».

1.2.2. En cuanto a los obligados tributarios, subraya que la Ley 15/2012 no acuña ningún supuesto de sustitución ni de responsabilidad, ni delimita en qué medida dichos obligados tributarios pueden modificar su conducta lesiva para el medioambiente.

1.2.3. Tratándose de la base imponible, afirma que no recoge ningún riesgo medioambiental ni atiende a la capacidad contaminante. No toma en consideración las variables de contaminación, sino unidades de producción, que no permiten modular la intensidad de los riesgos medioambientales a los que supuestamente responde el tributo. Sostiene que, aunque pueda resultar difícil de definir, la adecuación del tributo a la finalidad medioambiental exige en todo caso la modulación de la base imponible conforme al daño generado. El proceso industrial utilizado, la técnica y la tecnología empleada, la antigüedad o modernidad de las instalaciones, así como el efectivo mantenimiento de las mismas, son circunstancias, entre otras, que pueden incidir en el riesgo de afecciones medioambientales, por lo que necesariamente deberían recogerse en la determinación de la base imponible en un tributo extrafiscal.

1.2.4. El tipo de gravamen es fijo (7%), de alcance general, uniforme y sin modulación alguna. Así, el tributo resulta idéntico para todas las tecnologías de producción, con independencia de su consideración como energías renovables. Esta estructura, en su opinión, resulta contradictoria con un tributo medioambiental.

1.3. Razona que, una vez “desnudado” el IVPEE de su supuesta naturaleza extrafiscal, se comprueba su solapamiento con el impuesto sobre actividades económicas («IAE», en adelante) y con el impuesto especial sobre la electricidad («IE», a partir de aquí). En su opinión, el primero constituye un tributo netamente contributivo cuyo gravamen recae sobre una capacidad económica ya gravada y agotada por las otras dos figuras impositivas, dado que lo soportan directamente los productores de energía eléctrica, que en tal condición satisfacen ambos tributos.

2. La Administración General del Estado, en escrito presentado el 11 de mayo de 2016, se opuso al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

2.1. Considera improcedente dirigirse al Tribunal Constitucional por las siguientes razones:

2.1.1. Es perfectamente posible escindir la aplicación de la Orden ministerial cuestionada y la de la Ley 15/2012, dado que esta Ley no asume de forma expresa, específica e inequívoca el contenido de ningún concreto precepto de la Orden, ni aquella disposición reglamentaria es o puede entenderse como mera reproducción textual de la Ley.

2.1.2. Resulta contradictorio que la misma Sala y Sección que ha desestimado los recursos de casación 2383/2014 y 2556/2014, confirmando la adecuación a Derecho de las sentencias de la Audiencia Nacional que en ellos se cuestionaban, con la misma razón de decidir que la ahora recurrida, estime que en el caso presente resulta procedente plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

2.2. El cuanto al fondo, sostiene que la regulación que del IVPEE se contiene en la Ley 15/2012 no se opone al artículo 31.1 de la Constitución:

2.2.1. Recuerda que se trata de un impuesto directo de naturaleza real, cuyo carácter de directo no se altera por el sistema de determinación de la base imponible ni tampoco por su posible repercusión a los consumidores.

2.2.2. Destaca que persigue una finalidad esencialmente medioambiental, pues tiene por objeto gravar a los productores cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la que vierten a las mismas. En su opinión, la finalidad medioambiental puede lograrse no sólo financiando las tecnologías más limpias, sino también instituyendo un tributo para aquellas empresas cuya actividad produce evidentes efectos perniciosos en el medio ambiente.

2.2.3. Añade que esa finalidad extrafiscal no significa que no subyazca al IVPEE un objetivo recaudatorio, como se reconoce en el apartado II del preámbulo de la Ley 15/2012.

2.2.4. En su criterio, no se puede pretender que se imponga al legislador la introducción de desigualdades entre los diversos operadores eléctricos en una ley material de reforma tributaria. Ni tampoco cuestionar el carácter de impuesto en atención a la existencia de tipos impositivos no progresivos que permitan hacer efectivo el criterio de quien incide más en el medio ambiente debe pagar proporcionalmente más, porque como es sabido la progresividad exigible lo es del sistema tributario en su conjunto y no de todas y cada una de las figuras tributarias existentes.

2.2.5. Termina afirmando que la Ley 15/2012 no atenta contra el principio de capacidad económica, por cuanto el hecho imponible gravado por el IVPEE no es la renta obtenida por el interesado, sino la actividad de producción e incorporación de energía eléctrica al sistema eléctrico. La “riqueza real o potencial” está contemplada en la definición del hecho imponible del IVPEE que somete a gravamen la capacidad económica de los productores de energía eléctrica en función de las retribuciones que perciban de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (BOE de 28 de noviembre), que se deriva de su participación en las distintas modalidades de contratación del mercado de producción de energía eléctrica medida en barras de central. No existe duda de que la obtención de ingresos por la venta de energía eléctrica es una manifestación de riqueza real o potencial, en ningún caso virtual o ficticia. Recuerda, a mayor abundamiento, que existen en nuestro sistema tributario impuesto que, al igual que el IVPEE, gravan la mera realización de una actividad, con independencia de la obtención o no de beneficios, y cuya constitucionalidad ha sido plenamente admitida; *v.gr.*: el IAE.

3. El Fiscal emitió su informe en escrito registrado el 31 de mayo de 2016, en el que no se opone al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en los términos señalados por la providencia de traslado.

3.1. Sobre la procedencia de la cuestión expone:

3.1.1. En contra del parecer de la Abogacía del Estado, sostiene que el debate acerca de si la impugnación de una Orden ministerial como la impugnada permite cuestionar en el mismo proceso indirectamente la constitucionalidad de la Ley reguladora del impuesto afectado no incide en realidad sobre el juicio de relevancia, sino más bien sobre la previa noción de aplicabilidad, máxime cuando se emplea el argumento de la desconexión entr ambas disposiciones. Trae a colación la sentencia del Tribunal Constitucional 60/2013, de 13 de marzo.

3.1.2. Considera que la sentencia del Tribunal Constitucional 183/2014, de 6 de noviembre, desestimatoria del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Junta de Andalucía contra la Ley 15/2012, no resulta un obstáculo para el planteamiento de la cuestión, pues dicha sentencia analizó el IVPEE desde la perspectiva del artículo 9.3 de la Constitución, no desde la del artículo 31.1, como sucede en este caso.

3.1.3. Las sentencias dictadas por esta Sala y Sección en los recursos de casación 2383/2014 y 2556/2014 los desestimaron porque en ellos se aducía como único motivo la incongruencia omisiva de la sentencia respectivamente impugnada por no resolver la solicitud de que se plantearan sendas cuestiones de inconstitucionalidad.

3.2. En cuanto al fondo, y en el marco de provisionalidad y aproximación inicial que implica el mero propósito de comprobar la razonabilidad de la duda misma, expone:

3.2.1. Es cierto que la jurisprudencia constitucional no exige que la finalidad extrafiscal esté presente en todos los elementos definitorios del impuesto, pero considera que al menos debe concurrir en alguno de ellos, de manera que quepa reconocer la existencia objetiva y real de esa vocación instrumental del tributo. Se grava la producción de energía eléctrica y su puesta en el mercado, y aparentemente eso es todo. Ni siquiera es fácil establecer una vinculación clara entre las inversiones en las redes de transporte y distribución y el impacto medioambiental que se deja intuir, pero no se concreta. En el contexto del artículo 31 de la Constitución, esa vinculación debería resultar más accesible, sobre todo a la hora de poder valorar el sentido político-fiscal de las medidas adoptadas, en el tratamiento y en su caso la diferenciación o incentivación de las distintas actividades vinculadas a la producción, transporte, distribución y comercialización de energía.

3.2.2. A partir de esta constatación general, entiende que la comparación más pormenorizada que propone la parte recurrente entre el IVPEE, de una parte, y el IAE y el IE, de otra, amenaza con comprometer la autonomía y singularidad de su objeto y su fin, en la medida en que la combinación entre hechos y objetos imponibles, la identidad de sujetos obligados y la coincidencia de actividades empresariales gravadas arroja, a juicio del Ministerio Fiscal, resultados difícilmente diferenciales, una vez apartada la finalidad extrafiscal.

CUARTO.- En diligencia de ordenación de 1 de junio de 2016, se pasaron las actuaciones al magistrado ponente para adoptar la resolución procedente.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**, Magistrado de la Sección

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Los presupuestos de procedibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad. En particular, el juicio de relevancia

1. Uno de los motivos de este recurso de casación (el tercero) combate la decisión de la Sala de instancia de no plantear cuestión de inconstitucionalidad por no existir conexión entre la norma reglamentaria directamente impugnada y la Ley 15/2012, habiendo realizado, en su opinión una interpretación errónea del ATC 54/2006, de 15 de febrero. La Administración General del Estado, al evacuar el traslado que se le confirió para que alegara sobre la pertinencia del reenvío al Tribunal Constitucional, insiste en la misma línea, indicando que es perfectamente posible escindir la aplicación de la Orden ministerial cuestionada y la de la Ley 15/2012.

2. Con independencia de que tal debate, como señala el Ministerio Fiscal, pertenece al ámbito de la selección y determinación de la norma aplicable, y no al juicio de relevancia, se han de tener en cuenta las siguientes reflexiones:

2.1. La relación jurídico-tributaria se integra por un conjunto de obligaciones, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. En cuanto a las obligaciones, unas son materiales y otras formales (artículo 17 de la Ley General Tributaria). Entre las materiales, destaca la obligación tributaria principal, que nace por la realización del hecho imponible y cuyo objeto consiste en pagar la cuota tributaria (artículos 19 y 20 de la misma Ley). También tiene carácter material, si bien accesoria, la obligación de realizar pagos fraccionados o a cuenta (artículo 17.3 y 23). Las obligaciones tributarias formales son aquellas que, si ser pecuniarias, se imponen a los obligados en el seno de las actuaciones y procedimientos tributarios, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones materiales y, en particular, la principal. Entre otras, tienen el carácter de obligaciones formales las de presentar declaraciones y autoliquidaciones [artículo 29, apartados 1 y 2.c)].

2.2. Las obligaciones tributarias formales son de naturaleza vicaria e instrumental. No se justifican sin más, por sí mismas; existen para canalizar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones materiales, tanto de la principal como de las accesorias. Si no hay obligación tributaria material que cumplir, las formales pierden su razón de ser. Siendo así, a juicio de esta Sala no resulta correcto, como hace la de instancia, afirmar que no cabe cuestionar la obligación tributaria principal y, en su caso, la accesoria de realizar pagos fraccionados, disciplinadas en la Ley 15/2012, como fundamento de la impugnación de la Orden ministerial que desarrolla los deberes formales esbozados en dicha Ley al servicio de aquellas obligaciones materiales, con el argumento de que estas últimas no son el objeto de tal disposición reglamentaria. Con ello se desconoce la íntima conexión existente entre ambas clases de obligaciones tributarias, pues si la exigibilidad de las formales está condicionada a la existencia de una previa obligación material, nada impide cuestionar aquéllas con el argumento de que éstas son inválidas por inconstitucionales o ineficaces por contrarias al ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

2.3. Al no entenderlo así, además de conculcar los preceptos mencionados de la Ley General Tributaria, la sentencia discutida desconoce el alcance de esta jurisdicción y el contenido de las pretensiones que pueden articularse en la misma. Nadie discute (tampoco la Sala de instancia) que el orden jurisdiccional contencioso-administrativo tiene por objeto conocer de las pretensiones que se deduzcan en relación con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley (artículos 106.1 de la Constitución y 1.1 y 25.1 de la Ley 29/1998) y tampoco nadie pone en cuestión que una disposición de esa naturaleza pueda ser discutida, pretendiendo su declaración de nulidad, por incidir en cualquier infracción del ordenamiento jurídico [artículos 31.1, 56.1 y 70.2 de la Ley 29/1998, en relación con el artículo 6.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre)], infracción que puede tener su origen en la norma legal que

le da cobertura: si ésta es contraria a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea, la tacha se comunica a la disposición reglamentaria que la desarrolla.

2.4. Si la obligación tributaria material regulada en la Ley es contraria al ordenamiento jurídico, tal vicio se traslada a la obligación formal que es su complemento, y negar que el recurso contra esta segunda pueda sustentarse en los defectos de la primera incorpora una restricción a la impugnación de las disposiciones administrativas que no está en la Ley de esta jurisdicción ni en el artículo 106.1 de la Constitución, restricción que limita injustificadamente la efectividad de la tutela judicial, con desconocimiento del artículo 24.1 de la Constitución.

2.5. En otras palabras, este Tribunal, para zanjar el litigio, necesita saber si los preceptos de la Ley 15/2012 que disciplinan el IVPEE, de los que la Orden ministerial impugnada es desarrollo y aplicación, son contrarios o no a la Constitución.

2.6. A lo anterior no se opone la doctrina contenida en el ATC 54/2006, de 15 de febrero, que la sentencia recurrida reproduce en algunos de sus pasajes y que a nuestro juicio los jueces *a quo* no interpretan con corrección. En dicha resolución, el Tribunal Constitucional afirma, como no podía ser de otra forma, que las disposiciones reglamentarias no pueden ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad, salvo dos excepciones: que la norma reglamentaria reproduzca una disposición legal, de modo que su identificación con ella sea tal que no permita su inaplicación sin dejar de aplicarla, y que el legislador haya elevado a rango legal el contenido de las normas de desarrollo de la ley. Pero lo que no dice, y no podría decir, es que cuando un tribunal ordinario tenga que zanjar un litigio en el que se discute una disposición administrativa que desarrolla una ley de cuya constitucionalidad dude no pueda dirigirse incidentalmente al Tribunal Constitucional para que despeje la duda, debiendo, en tal caso, dejar imprejuizada la cuestión, que es lo que ha hecho la Sala de instancia en

este supuesto. Repárese en que el auto citado declaró inadmisibile la cuestión de inconstitucionalidad planteada por un juzgado de paz en relación con distintos preceptos del Reglamento de la Ley del Registro Civil, no de la cuestión dirigida contra dicha Ley con la finalidad de resolver el recurso contencioso-administrativo instado frente al mencionado Reglamento.

2.7. Tampoco constituye un obstáculo las SSTC 255/2004, de 23 de diciembre, y 148/2006, de 9 de mayo, esta segunda también reproducida en parte por la sentencia recurrida, en las que el Tribunal Constitucional resume su doctrina acerca del juicio de relevancia en la cuestiones que se susciten para resolver «procedimientos de impugnación directa de normas reglamentarias que desarrollen las concretas disposiciones legales cuestionadas». En ellas, el máximo intérprete de la Constitución condiciona la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad a que la exteriorización del juicio de relevancia por parte del órgano judicial ponga de relieve la conexión entre los preceptos reglamentarios ante él impugnados y las disposiciones legales que cuestiona. Pues bien, según se desprende de las reflexiones expuestas líneas más arriba, esta conexión se da en este caso, pues si la obligación material disciplinada en la Ley 15/2012 es contraria a la constitución la formal regulada en la Orden ministerial discutida perdería cobertura, siendo nula. Resulta evidente que la decisión de recurso contencioso-administrativo depende de la validez constitucional de la Ley 15/2012. La STC 60/2013, como nos recuerda el Ministerio Fiscal, abunda en esta línea (FJ 1º). También la STC 53/2014, de 10 de abril, que en un caso muy semejante disipa cualquier duda [FJ 1.b)].

3. La STC 183/2014, de 6 de noviembre, desestimatoria del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Junta de Andalucía contra la Ley 15/2012, analizó la indiferenciación entre los distintos productores de energía en relación con el IVPEE, pero lo hizo desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica proclamado en el artículo 9.3 de la Constitución y, más en particular, desde el de igualdad del

artículo 14 de la Constitución (FJ 3º). Ahora se trata de determinar, en un análisis más técnico, específico y detallado del tributo, si se ajusta a los requerimientos que a la potestad tributaria del Estado impone el artículo 31.1 de la Constitución.

4. Las sentencias de esta Sala y Sección de 19 de abril de 2016 (casación 2556/2014) y 25 de abril de 2016 (casación 2383/2014) desestimaron sendos recursos de casación interpuestos frente a sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que, resolviendo impugnaciones directas frente a la misma Orden ministerial que la aquí concernida, resolvieron que no había lugar a plantear cuestión de inconstitucionalidad de la Ley 15/2012 por idénticas razones de “desconexión” entre norma reglamentaria y legal que las recogidas en la sentencia objeto del recurso de casación en el que se plantea esta cuestión de inconstitucionalidad. Pero en esos recursos se alegaba como único motivo de casación la incongruencia *ex silentio* de la respectiva sentencia por haberse negado la Audiencia Nacional a suscitar la cuestión. Ambas sentencias desestimaron el recurso porque hubo una respuesta judicial consiste en que con ocasión de la impugnación de la Orden ministerial en la que se establecen las obligaciones tributarias formales en el marco de la Ley 15/2012 no pueden cuestionarse otros aspectos o parámetros de la relación jurídico-tributaria distintos de esas obligaciones formales. La parte actora recibió, por tanto, en ambos casos una contestación, que esta Sala ni compartía, ni comparte, por lo que no medió incongruencia omisiva y, no mediando, nada más podía decir en aquellos recursos. A diferencia de lo que ocurre aquí y ahora, en ninguno de dichos dos supuestos resultaba menester para resolver el recurso de casación saber si la Ley 15/2012 es o no constitucional.

SEGUNDO.- El marco normativo: la Ley 15/2012 y el IPVEE

1. La Ley 15/2012 «tiene por objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la

sostenibilidad [...]. El fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución [...]. Por ello, uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica [...]. De esta forma, la Ley ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental. La presente reforma contribuye además a la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario [...]. A tal fin, mediante esta Ley se regulan tres nuevos impuestos; el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica [...]» (preámbulo, apartado I).

2. «En este sentido y con el fin también de favorecer el equilibrio presupuestario, se establece en el Título I de esta Ley, un impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el sistema eléctrico español. 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» (preámbulo, apartado II).

3. El artículo 1 de la Ley describe la naturaleza del IVPEE: «[...] 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».

4. El artículo 4 define el hecho imponible como «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» (apartado 1). La producción en barras de central se corresponde con «la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en la pérdida hasta el punto de conexión a la red» (apartado 2).

5. Los contribuyentes del IVPEE son, con arreglo al artículo 5, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición), que realicen las actividades señaladas en el artículo 4.

6. La base imponible se calcula 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 periodo 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 [...] en el periodo 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» (artículo 6.1). La base imponible así definida se determina para «cada instalación en la que se realicen las actividades señaladas en el artículo 4» (artículo 6.2).

7. El periodo impositivo coincide con el año natural y el impuesto se devenga el último día del periodo (artículo 7), siendo el tipo de

gravamen del 7 por ciento (artículo 8). La cuota íntegra es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen (artículo 9).

TERCERO.- La doctrina (resumida) del Tribunal Constitucional sobre los tributos de naturaleza extrafiscal

1. Cualesquiera que sean los fines que guíen al legislador en la configuración de los tributos (fiscales, extrafiscales o ambos), en todo caso deben respetarse los principios establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución, entre ellos el de capacidad económica (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 8º; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3º).

2. Tienen finalidad extrafiscal aquellos tributos que persiguen, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque resulte secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos” (artículo 31.1 de la Constitución). En cualquier caso, deben recaer sobre alguna fuente de capacidad económica, pues esta idea es inherente al concepto constitucional de tributo (SSTC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6º; y 74/2016, de 14 de abril, FJ 2º).

3. Así pues, lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal enderezado a la tutela medioambiental es que el primero tiene como objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, y exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida,

gravando la capacidad económica “como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de ‘quien contamina paga’)” (STC 289/2000, de 30 de noviembre. FJ 5º).

4. De esta manera, lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura, del hecho imponible y también de los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible y el resto de elementos de cuantificación (SSTC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3º; y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3º).

CUARTO.- Las dudas de constitucionalidad

1. Con carácter preliminar hemos de acotar el ámbito de nuestras dudas. En primer lugar, debe quedar claro que el contraste que provoca este reenvío al Tribunal Constitucional lo es entre la Ley 15/2012 y la Constitución, en particular su artículo 31.1. No interviene para nada como elemento de enjuiciamiento en este momento el Derecho de la Unión Europea, extremo sobre el que insiste Iberdrola Generación en su escrito de alegaciones. La eventual contradicción entre la mencionada Ley y dicho ordenamiento jurídico transnacional, así como las perplejidades interpretativas que tal enjuiciamiento pudiera provocar, disponen de otro marco procesal para su solución, sobre el que se pronunciará esta Sala en el momento oportuno, si resulta menester, una vez cuente con la respuesta del Tribunal Constitucional.

2. En segundo término, se ha de precisar que la cuestión de inconstitucionalidad tiene que ver con una Ley en la que el Estado ejercita su potestad originaria para establecer tributos (artículo 133.1 de la Constitución), haciendo valer su competencia exclusiva en materia de Hacienda general (artículo 149.1.14ª de la propia Constitución), sin que

se discuta sobre su colisión con hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, de modo que quedan al margen del debate la interpretación del artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1990, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 1 de octubre), al que se remite la disposición adicional primera de la Ley 15/2012, y la doctrina del Tribunal Constitucional interpretativa del mismo.

3. Dicho lo cual, se debe subrayar que, como inequívocamente revela la lectura de los apartados I y II del preámbulo de la Ley 15/2012, el legislador proclama la doble finalidad medioambiental y recaudatoria del IVPEE.

4. La finalidad fiscal, obtener ingresos con los que financiar las cargas públicas se refleja de forma nítida en el articulado de la Ley, al definir su naturaleza (artículo 1), el hecho imponible (artículo 4) y, principalmente, la base imponible (artículo 6), constituida por el importe total que perciban los contribuyentes por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el periodo impositivo.

5. No ocurre lo mismo con la finalidad extrafiscal, de protección del medio ambiente, solemnemente proclamada en el preámbulo del texto legal. **(i)** «[U]no de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica» (apartado 1 del preámbulo). **(ii)** «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). Cuando se analiza la estructura del tributo se comprueba que, como denuncia Iberdrola Generación, ninguno de sus elementos configuradores se pone al servicio de tal objetivo:

5.1. Desde la perspectiva medioambiental, se ha de convenir en la irrelevancia de la fuente de producción de la energía eléctrica, pues el daño al medio ambiente que se trata de compensar no es el originado específicamente por la instalación de producción de electricidad sino el causado por las redes de transporte y de distribución que precisa la energía eléctrica producida. Bajo este prisma carecen de relevancia las consideraciones que realiza Iberdrola Generación distinguiendo entre las diferentes tecnologías de producción (renovables y no renovables).

5.2. Pero siendo tal el designio, resulta llamativo que el legislador no haya contemplado ningún supuesto de exención total o parcial ni bonificaciones o cualquier otra clase de beneficio fiscal para aquellos productores cuyo uso de las redes de transporte y distribución resulte mínima o muy reducida. La protección del medio ambiente hubiera aconsejado exenciones o beneficios fiscales para aquellos productores que, por el volumen de la energía incorporada o la extensión o intensidad del transporte y la distribución, su contribución al impacto medioambiental no resultase significativa.

5.3. También se antoja llamativo que la base imponible no contenga ninguna variable con incidencia medioambiental: viene constituida, sin más, por el valor económico (o cantidad que le corresponde percibir al contribuyente: los que producen e incorporan la energía eléctrica al sistema eléctrico) de esa producción e incorporación. Del mismo modo, no deja de llamar la atención que el tipo de gravamen sea único (7 por ciento).

5.4. Como ninguno de los elementos estructurales del IVPEE refleja la finalidad medioambiental proclamada para el mismo, porque, tratando de hacer frente a los daños causados al medio ambiente por las redes de transporte y distribución, grava de igual modo (de manera proporcional y sin ningún tipo de progresividad) a quienes utilizan esas redes intensivamente como a quienes las usan escasamente, pasa a primer plano, para presentarse como el único y auténtico objetivo del

tributo, la otra finalidad confesada en el apartado II del preámbulo de la Ley 15/2012: hacer frente a los «muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro». En la Memoria de la Administración Tributaria, correspondiente al año 2013, publicada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, se lee que en dicho periodo se presentaron 79.713 autoliquidaciones del IVPEE, que la cuota liquidada total declarada ascendió a 1.251,9 millones de euros y que se ingresaron en total 1.260,8 millones de euros (página 266).

5.5. No le falta razón al Ministerio Fiscal cuando afirma que se grava la producción de la energía eléctrica y su puesta en el mercado, y que aparentemente eso es todo, porque no resulta fácil establecer una vinculación entre las inversiones en las redes de transporte y distribución y el impacto medioambiental que justifica el tributo. La necesidad de tales inversiones se relaciona con los costes estructurales del sistema eléctrico, que se financia a través de un complejo e históricamente controvertido juego de avales, peajes, cánones, etc. Pareciera que, como sugiere Iberdrola Generación, de lo que se trata es de allegar caudales para reducir el conocido como “déficit de tarifa”.

5.6. Por lo tanto, esta Sala alberga serias dudas sobre la finalidad medioambiental del IVPEE.

6. Ahora bien, el hecho de que el Estado apruebe ejerciendo su potestad tributaria un impuesto que, pese a atribuirle una finalidad de tutela del medio ambiente, tenga en realidad un designio exclusivamente fiscal, no lo convierte sin más en inconstitucional, por más que sea técnicamente defectuoso, puesto que no lo será si respeta los principios a los que el artículo 31.1 de la Constitución somete el ejercicio del poder tributario; en particular, por lo que ahora interesa, el de capacidad económica.

7. Siendo así, resulta pertinente el análisis y la comparación que Iberdrola Generación propone entre el IVPEE y el IAE:

7.1 Ya se ha visto que el primero de ellos, de carácter directo, naturaleza real y devengo periódico (anual), grava a las personas físicas y jurídicas, así como a las entidades a las que alude el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, 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.

7.2 El IAE somete a tributación el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas [artículo 78.1 del texto refundido de la Ley reguladora de haciendas locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo)] por los sujetos pasivos, que son las personas físicas o jurídicas que las realizan (artículo 83). La cuota tributaria se determina en función de las tarifas aprobadas por el Gobierno, en las que se fijan las cuotas mínimas, atendiendo siempre al beneficio medio presunto de la actividad gravada (artículos 84 y 85). Pues bien, tratándose de la producción, el transporte y la distribución de energía eléctrica, el epígrafe 151 de las tarifas aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (BOE de 29 de septiembre), determina la cuota acudiendo a los kilovatios de potencia en generadores y contratada, fijando una cantidad fija por cada kilovatio. Como se ve, la carga tributaria se determina en atención a los rendimientos que obtiene el sujeto pasivo por el ejercicio de la actividad de producción, transporte y suministro de energía eléctrica, sin excluir ninguna forma de producción ni ninguna clase de red de transporte y/o suministro, determinándose atendiendo a la potencia de los generadores o a la contratada por los consumidores finales. Parafraseando al Tribunal Constitucional (*vid.* la STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 6º), cabe concluir que el IAE es un tributo directo, real, objetivo, periódico, con una finalidad fiscal, como es la de allegar fondos a las haciendas locales para financiar su gasto público, gravando el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto.

7.3. A juicio de este Tribunal Supremo, hay razones para concluir, no sólo que ambos impuestos recaen sobre igual manifestación de riqueza de los sujetos pasivos contribuyentes, sino que en realidad pueden estar gravando el mismo hecho imponible.

7.4. Ciertamente, la doble imposición económica no es *per se* contraria al principio de capacidad que proclama el artículo 31.1 de la Constitución, pero este Tribunal Supremo no tiene claro, enfrentando la resolución del presente recurso de casación, que la circunstancia de que el IVPEE someta a tributación la misma capacidad económica por la que los productores de energía eléctrica abonan el IAE, sin responder nítidamente además a la otra finalidad extrafiscal que teóricamente lo justifica, la medioambiental, no incida sobre dicho principio contributivo, sin cuyo respeto no cabe hablar de tributos constitucionalmente admisibles.

7.5. En otras palabras, cabe preguntarse si, cuando un impuesto grava a través de un hecho imponible una manifestación de capacidad económica, es posible someter a tributación esa misma capacidad mediante otro tributo que define un hecho imponible idéntico o prácticamente igual, cuando además se revela desprovisto de la otra finalidad, la extrafiscal, proclamada para justificarlo. Es cierto que la configuración del IAE no requiere la producción efectiva de energía eléctrica, tal y como está diseñado, a diferencia de lo que sucede con la configuración del IVPEE, pero esa excepcional situación no parece suficiente para descartar la duda expuesta. En todo caso, la incógnita corresponde despejarla al Tribunal Constitucional como máximo intérprete de la Constitución y en cuanto único órgano jurisdiccional con potestad para enjuiciar la constitucionalidad de las leyes y disposiciones con fuerza de ley.

8. Este Tribunal Supremo no alberga dudas, sin embargo, sobre la compatibilidad entre el IVPEE y el IE, porque el primero es un impuesto

directo y el segundo indirecto de repercusión legal obligatoria, lo que implica que la capacidad económica sometida a gravamen en uno y otro sea distinta, aunque en ambos el sujeto pasivo contribuyente sea el productor de la energía eléctrica.

QUINTO.- En atención a lo expuesto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 35 y 36 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, procede plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, habida cuenta de su eventual oposición al principio de capacidad económica que proclama el artículo 31.1 de la Constitución.

LA SALA ACUERDA: Plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre), que regulan el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, habida cuenta de su eventual oposición al principio de capacidad económica que proclama el artículo 31.1 de la Constitución.

Expídase testimonio de la presente resolución, de los autos del recurso de casación, así como de los de la instancia, que se elevarán al Tribunal Constitucional conforme a lo previsto en el artículo 36 de su Ley Orgánica.

Lo mandó la Sala y firman los Magistrados Excmos. Sres. al inicio designados