



universidad
de león



FACULTAD DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE LEÓN

CURSO 2021/2022

LA TRIBUTACIÓN DE LA ELECTRICIDAD

THE TAXATION OF ELECTRICITY

GRADO EN DERECHO

AUTOR: D. GUILLERMO GARCÍA LÓPEZ

TUTORA: DRA. MARTA GONZÁLEZ APARICIO

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	4
RESUMEN	6
PALABRAS CLAVE.....	6
ABSTRACT.....	7
KEYWORDS.....	7
OBJETO DEL TRABAJO	8
METODOLOGÍA.....	9
I. CONSIDERACIONES INICIALES	11
II. ANTECEDENTES HISTORICOS.....	12
III. LA FACTURA DE LA LUZ EN LA ACTUALIDAD.....	15
IV. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD	20
1. CONCEPTO.....	20
2. HECHO IMPONIBLE Y CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE.....	24
3. SUJETO PASIVO	27
V. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	30
1. CONCEPTO.....	30
2. AMBITO DE APLICACIÓN Y HECHO IMPONIBLE.....	31
3. SUJETO PASIVO	33

VI. IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA.....	34
1. CONCEPTO.....	34
2. CONFIGURACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO.....	36
3. PROBLEMÁTICA LEGISLATIVA RELATIVA AL IVPEE	40
VII. IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIATIVOS RESULTANTES DE LA GENERACIÓN DE ENERGÍA NUCLEOELÉCTRICA	42
1. CONCEPTO.....	42
2. HECHO IMPONIBLE	43
VIII. IMPUESTO SOBRE EL ALMACENAMIENTO DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIATIVOS EN INSTALACIONES CENTRALIZADAS.....	44
1. CONCEPTO.....	44
2. HECHO IMPONIBLE	45
IX. FUTURA REFORMA EN LA IMPOSICIÓN DE LA LUZ.....	46
CONCLUSIONES.....	49
BIBLIOGRAFÍA.....	52
ANEXO LEGISLATIVO.....	55

ABREVIATURAS

AA.VV.	Autores varios
BOE	Boletín Oficial del Estado
CNMC	Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia
CO ₂	Dióxido de Carbono
DGT	Dirección General de Tributos
Dir.	Director
Ed.	Edición
IAE	Impuesto de Actividades Económicas
IEE	Impuesto Especial de la Electricidad
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVPEE	Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica
kWh	Kilovatio-hora
LGT	Ley General Tributaria
LIE	Ley del Impuesto sobre la electricidad
MWh	Milivatio-hora
núm.	Número
ob. cit.	Obra Citada
OMIE	Operador del Mercado Ibérico, Polo Español
pág./págs.	página/paginas

TC	Tribunal Constitucional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJV	Tribunal Superior de Justicia de Valencia
Vid.	Véase

RESUMEN

La dependencia de la electricidad hace que el precio que se paga por ella repercute de forma notable en todos los sectores económicos y sociales, siendo un tema de gran actualidad. En la factura eléctrica, los ciudadanos no solo pagan la energía consumida, pues esta energía se encuentra gravada con diferentes impuestos, los cuales van engrosando el importe a pagar. Algunos de los que inciden de manera directa en el precio de la luz son el Impuesto Especial sobre la Electricidad o el Impuesto sobre el Valor Añadido. A estos se añaden otros, como el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y el el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Estos últimos, aunque no gravan de manera directa al consumidor final de la luz, sí le afectan indirectamente, pues las entidades productoras y distribuidoras de luz van a repercutir los costes que les suponen estos impuestos a dicho consumidor final, incrementando de esta forma notablemente la factura de la luz.

Los elevados precios que ha alcanzado recientemente el precio de la electricidad, y las medidas presentadas para paliarlo, que inciden en gran medida en los impuestos que gravan este bien, hacen necesario realizar un estudio que determine la concreta incidencia de cada uno de estos tributos en la factura eléctrica y la efectividad de las posibles medidas a desarrollar.

PALABRAS CLAVE

IEE, IVA, IVPEE, precio, electricidad, factura, costes, subida, producción, peajes, tipo, hecho imponible, variaciones.

ABSTRACT

Dependence on electricity causes the price paid for it to have a significant impact on all economic and social sectors, being a highly topical issue. In the electricity bill, citizens not only pay for the energy consumed, since this energy is taxed with different taxes, which increase the amount to be paid. Some of those that directly affect the price of electricity are the Special Tax on Electricity or the Value Added Tax. Others are added to these, such as the Tax on the Value of the Production of Electric Power, the Tax on the production of spent nuclear fuel and radioactive waste resulting from the generation of nuclear power and the Tax on the storage of spent nuclear fuel. and radioactive waste in centralized facilities. The latter, although they do not directly tax the final consumer of electricity, do affect him indirectly, since the entities that produce and distribute electricity are going to pass on the costs that these taxes entail for said final consumer, thus notably increasing the electricity bill.

The high prices that the price of electricity has recently reached, and the measures presented to alleviate it, which have a great impact on the taxes levied on this good, make it necessary to carry out a study that determines the specific incidence of each of these taxes on the electricity bill and the effectiveness of the possible measures to be developed.

KEYWORDS

IEE, IVA, IVPEE, price, electricity, invoice, costs, increase, production, tolls, type, taxable event, variations.

OBJETO DEL TRABAJO

El precio de la electricidad es un tema de gran actualidad, debido a los cambios continuos que sufre, en el que desempeñan un papel esencial los diferentes impuestos vinculados a este servicio. Por ello el **objeto principal** del presente trabajo, será el análisis y estudio, desde un punto de vista teórico, de los distintos tributos que inciden en el precio de la electricidad.

Los **objetivos específicos** perseguidos por este trabajo de investigación son:

1. Exponer brevemente cómo ha ido evolucionando la regulación de los costes de la electricidad a lo largo del tiempo desde las primeras normas que fueron aprobadas, hasta las que se encuentran vigentes en la actualidad.
2. Analizar todos los elementos de los que se compone la factura de la luz
3. Desarrollar la figura del Impuesto Especial sobre la Electricidad analizando su forma de cálculo y exponiendo las modificaciones que ha sufrido a lo largo del tiempo.
4. Exponer todos los aspectos relevantes relativos al Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, como su hecho imponible y la problemática legislativa que ha sufrido dicho impuesto.
5. Estudiar los diferentes elementos del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica
6. Analizar el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas haciendo especial hincapié en su hecho imponible.
7. Elaborar unas conclusiones en las que de una forma descriptiva y crítica se reflejan los resultados obtenidos en la investigación realizada la investigación realizada.

METODOLOGÍA

El presente trabajo se ha desarrollado a través de un método propio de la investigación jurídica. La investigación jurídica es la actividad intelectual que aspira a descubrir soluciones jurídicas adecuadas para aquellas controversias que surjan en el presente, con el fin de profundizar en el estudio de éstas, y que el ordenamiento jurídico se adapte a estas transformaciones. Es por ello que en este caso se desarrollará un estudio descriptivo y analítico de la regulación que afecta a la imposición de la electricidad en España, a fin de detectar los problemas que esta presenta, y plantear posibles soluciones.

Esta metodología se ha desarrollado en las siguientes etapas:

1. Selección del tema que va a ser objeto del trabajo

Una vez realizada la selección de la tutora y durante una conversación con la misma, se me propuso este tema entre algunos otros para que pudiera formalizar mi selección. Después de informarme acerca del tema, comuniqué a mi tutora que quería desarrollar mi trabajo sobre este tema que se me había propuesto por su gran relevancia en el ámbito tributario y en la actualidad.

2. Obtención de información y documentación

Se han utilizado diferentes fuentes a fin de obtener información y documentación, entre las que se encuentran las legales, doctrinales, jurisprudenciales o la normativa. Respecto de las fuentes legales se han empleado diferentes preceptos de diferentes normas tributarias relacionados con el tema a tratar. En lo referente a las fuentes doctrinales se han utilizado diversos manuales, monografías y artículos de revistas especializadas en Derecho Financiero y Tributario. Asimismo, se ha empleado diversas consultas vinculantes que versaban sobre aspectos relacionados con el tema a tratar.

3. Definir el objeto del trabajo y precisar un itinerario de trabajo

Después de la lectura de las fuentes utilizadas, se ha elaborado un índice provisional que serviría como guía del contenido del trabajo, que ha ido sufriendo modificaciones a medida que fuera desarrollándose el mismo. Además, en dicho índice

se definieron las cuestiones que serían objeto de análisis y los objetivos que se pretendían alcanzar. De igual manera, se utilizaron diversos artículos de revistas especializadas en Derecho Financiero y Tributario como guías para esclarecer el contenido de la tributación de la luz debido a la amplitud que tiene el tema

4. Redacción del trabajo

Tras concluir las anteriores fases, se inició el proceso de redacción y corrección del trabajo. Para llevar a cabo la redacción, se ha tomado en consideración todos los conocimientos adquiridos a través de la información recopilada e incorporando valoraciones personales. La redacción del trabajo se ha desarrollado por epígrafes que posteriormente han sido corregidos por la tutora, indicando los aspectos que debían modificarse.

Por último, me gustaría agradecer a la tutora, Marta González Aparicio, la buena comunicación y su disposición para ayudarme en todo lo que me fuera necesario, así como para proporcionar diversos artículos, que me fueron de mucha ayuda, para la realización del trabajo.

I. CONSIDERACIONES INICIALES

La tributación de la luz es un tema de mucho interés en la actualidad, debido a la subida que ha ido experimentando su precio y que afecta a todos los ciudadanos, al tratarse de un servicio de consumo general. El sistema del mercado europeo de la energía y la actual crisis de precios de la electricidad unida al elevado precio del gas, está encareciendo la factura de la luz de empresas y hogares, puesto que favorece la adquisición fuentes que no emiten carbono a la atmosfera siendo por otro lado las energías renovables y la energía nuclear las más baratas¹.

Las características del mercado establecen un precio único, para toda la energía comprada, sea renovable o no, debido a que la red eléctrica aún depende de la energía proveniente de combustibles fósiles. Resaltando que la electricidad que viene de fuentes contaminantes es la que marca el precio final de toda la electricidad. Tradicionalmente, este sistema ha ayudado a mantener la oferta de electricidad a precios bajos, pero, debido a la altísima demanda que está experimentando el gas en los mercados internacionales, se ha encarecido su precio hasta máximos históricos, arrastrando de este modo la factura eléctrica de los consumidores europeos.

La electricidad tiene diversos impuestos asociados:

- El Impuesto Especial sobre la Electricidad, (en adelante IEE) es un tributo de naturaleza indirecta que grava el suministro de energía eléctrica para su consumo.
- El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, (en adelante IVPEE), impuesto de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de dicha energía.
- El Impuesto sobre el Valor Añadido, (en adelante IVA) es un impuesto indirecto cuya función es gravar el consumo de bienes y la prestación de servicios.

¹ PALACIO Í.: “Las razones que hay detrás del aumento histórico del precio de la energía en el mercado europeo”. Consultado en la siguiente UPL: <https://www.businessinsider.es/precio-gas-encareciendo-factura-luz-948021>. Fecha de Consulta 30/04/2022

- El Impuesto sobre la Producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de la energía nucleoelectrónica, es un impuesto de carácter directo y naturaleza real, grava como su propio nombre indica la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear o residuos radiactivos.
- El Impuesto sobre el Almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, tributo medioambiental, directo y real creado para la sostenibilidad energética, y que se aplica sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos.

Algunos de ellos inciden directamente en la factura de la luz, al gravar la energía consumida, pero otros repercutirán indirectamente en el precio pagado por los contribuyentes, al gravar a las empresas productoras y distribuidoras. Es por ello que en este trabajo se expondrá, en primer lugar, cómo se ha configurado el precio de la luz históricamente para, a continuación, examinar los distintos impuestos que inciden en la factura eléctrica en la actualidad.

II. ANTECEDENTES HISTORICOS

Para entender las modificaciones que han sufrido los impuestos que regulan esta materia es necesario realizar una aproximación histórica. El inicio está en la aparición de la electrificación industrial en España por parte de la Sociedad Española de Electricidad, sociedad catalana que figura como la primera empresa eléctrica española en nuestro país. Este suceso ocurrió en 1852, gracias a Doménech, farmacéutico con cuyo descubrimiento ilumino su botica situada en Barcelona².

El primer Decreto que ordenaba las instalaciones eléctricas se publicó en 1985 y tres años más tarde, una Real Orden³ que regulaba el alumbrado eléctrico de los teatros, prohibiendo el alumbrado con gas y autorizando las lámparas de aceite solo con sistema

² SUAZ BARBERO, A.: “Análisis económico y financiero del subsector Electricidad y Gas del IBEX 35” Trabajo fin de estudios presentado en la Facultad de Turismo y Finanzas de la Universidad de Sevilla, Sevilla, 2016, pág. 3

³ La Real Orden durante el Antiguo Régimen, era la norma dada por orden del rey, pero no directamente, sino mediante los secretarios del despacho, utilizándose la llamada *vía reservada*.

de emergencia. Se produjo un desarrollo muy acelerado de esta industria eléctrica con un problema añadido, su transporte a largas distancias; sin embargo, con la aparición de la corriente eléctrica alterna ya a principios del siglo XX se produjo la posibilidad de transportar electricidad a gran distancia y, por tanto, de llevar a cabo un desarrollo a gran escala de las centrales hidroeléctricas.

En 1953, comenzaron a aplicarse las Tarifas Topes Unificadas, que fueron de gran importancia, fomentando una fase de consolidación y rápido crecimiento en la economía española. El cálculo de estas tarifas se realizaba en base al precio medio de energía eléctrica vendida por las empresas en el año 1935, tomándose como punto de referencia este valor⁴, con motivo de la crisis del petróleo (1979). Con el fin de contener la dependencia del petróleo en la producción de electricidad se promovió la construcción de centrales de combustibles alternativos al petróleo lo cual produjo crecimientos moderados de la demanda, por otra parte, un elevado endeudamiento con altos tipos de interés. Esto produjo una situación de desequilibrio financiero que se vio aliviada con el conocido Marco Legal Estable el cual implicaba que todo el sistema eléctrico nacional iba a ser planificado⁵, este Marco empezó a aplicarse desde 1988 de forma paulatina y tenía como parámetros fundamentales una metodología de amortización y retribución de las inversiones, una retribución de los costes de producción y distribución en base a valores estándares, un sistema de compensaciones entre los agentes y una corrección por desviaciones al finalizar el año. Posteriormente, en 1996, se aprobó la Directiva Europea sobre normas comunes para el mercado interior con unos objetivos claros y unos criterios mínimos de liberalización e introducción de la competencia en el sistema eléctrico⁶.

Los primeros impuestos energéticos surgieron a mediados de los años cincuenta y graban consumos masivos y poco elásticos, lo que aseguraba capacidad y estabilidad

⁴ PASTOR RIDRUEJO, L.: “Comentario al art. 17 de la Ley 54/1997, de 27 noviembre, del Sector Eléctrico”, en, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Energéticas. Tomo I. Ley del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2006, BIB 2007\983 (Consultado en base de datos Aranzadi Instituciones, 05/05/2022)

⁵ AA.VV.: “Comentario al art. 9 de la Ley 31/2007, de 30 de octubre, sobre procedimientos de Contratación en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales”, en, JIMÉNEZ APARICIO, E.: *Comentarios a la Legislación de Contratación Pública. Tomo IV*. Aranzadi, 2009, BIB 2009\435 (Consultado en base de datos Aranzadi Instituciones, 06/05/2022)

⁶ SUAZ BARBERO, A.: “Análisis económico y financiero del subsector Electricidad y Gas del IBEX 35” ...ob. cit. pág. 3

recaudatoria, así como respuesta moderada de la demanda energética antes las variaciones de precios inducidas por impuestos.

A finales de los años noventa, se pusieron las bases normativas para la liberalización del mercado de la energía eléctrica en España; para ello se crearon los denominados operadores del mercado. Por una parte, la Comisión Nacional de la Energía -desde julio de 2013, integrada en la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (en adelante CNMC) como entidad pública que rige el funcionamiento del mercado eléctrico. Por otra, red eléctrica española (en adelante REE), la empresa que gestiona la red eléctrica por la que se transporta el fluido eléctrico para su distribución a los usuarios y que se ha convertido, por la Ley 17/2007 (RCL 2007, 1312), en transportista único a nivel nacional, entre los consumidores y los productores de energía y las denominadas “comercializadores de referencia” que, al menos aparentemente, compiten en todo el territorio nacional⁷.

En principio, el sistema financiero eléctrico liberalizado, debería haber presentado una situación de equilibrio financiero como así lo establecía en el artículo 17 de su primera ley reguladora, la 54/1997 (RCL 1997, 2821); y los ingresos obtenidos por las comercializadoras deberían de haber cubierto todos los costes del modelo de producción, transporte y distribución adoptado. Sin embargo, esto no fue ni mucho menos así, llegando a generarse un enorme desequilibrio denominado “déficit tarifario”, que ha llegado a alcanzar los 30.000 millones de euros y a consumir un volumen descomunal de recursos financieros.

El mercado ha venido funcionando condicionado por un mecanismo de subastas, por el que se fijan los precios de referencia para la adquisición de la energía eléctrica y la generalidad de los consumidores finales, la llamada “tarifa de último recurso”. Paralelamente funciona un mercado continuo -entre productores y comercializadores- en el que el precio del kilovatio varía diariamente cada hora en razón de la oferta y la demanda. Trimestrales siendo este sistema muy poco transparente, así pues, los ingresos del sistema financiero eléctrico estarían constituidos por las ventas de electricidad a los consumidores finales, en los costes y sin tener en cuenta los tributos y resto de permisos negociables de contaminación; distinguiendo entre el precio satisfecho a los

⁷ ROZAS VALDÉS, J.A.: “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 13, 2015, págs. 1-3.

productores, por una parte y otros peajes de acceso y cargos de diversa naturaleza, origen y cuantía que han variado considerablemente, desde la liberalización de modelo eléctrico⁸.

III. LA FACTURA DE LA LUZ EN LA ACTUALIDAD

Cuando un consumidor observa su factura de la luz, encontrará un gráfico similar al siguiente:



Como se puede observar, la factura eléctrica se configura de la siguiente manera:

Coste De La Factura = Coste Del Suministro Eléctrico+ Otros Costes (costes de red, primas, peajes, impuestos...)

⁸ ROZAS VALDÉS, J.A.: “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario” ... ob. cit. págs. 3-4.

El importe que el consumidor paga en su factura se puede dividir en cuatro grupos⁹:

1.- La energía adquirida a las empresas generadoras a través de la comercializadora. Un hogar medio consume entre 3.000 y 4.000 Kilovatio-hora (en adelante kWh) al año, es decir, entre tres y cuatro Milivatio-hora (en adelante MWh) al año. El precio para cada hora en el mercado mayorista diario se negocia en unidad de medida de MWh, realizándose en el mercado mayorista diario, en el cual participan los generadores y los comercializadores, siendo estos últimos con los que el consumidor tiene un contrato relativo a sus condiciones particulares en lo relativo al precio de la energía consumida. Ese mercado organizado está gestionado en España y Portugal por una empresa llamada Operador del Mercado Ibérico, Polo Español (en adelante OMIE) en su formato de mercado al contado o *spot* (diario e intradiario) sin embargo, la determinación del precio, no lo hace OMIE aisladamente, sino que se ejecuta simultáneamente para un amplísimo conjunto de países europeos mediante un algoritmo común. El precio mayorista varía pues para cada hora del día y se establece, como se ha señalado en un mercado organizado de ámbito europeo en el que participan miles de ofertas y demandas, Si hubiera interconexión perfecta entre todos los países europeos, el precio sería único.

El encarecimiento actual de precios en los mercados mayoristas europeos es evidente, siendo en la actualidad los más altos conocidos y que no muestran signos de su disminución a corto y medio plazo. Las razones de dicho crecimiento en estos últimos meses son claras y conocidas, motivadas por el aumento del precio del gas y el aumento del precio de los derechos de emisiones de Dióxido de carbono (en adelante CO₂), estando vinculado el precio de la energía eléctrica al precio del gas y todo lo que ello conlleva, puesto que dados los MWh de gas que se necesitan para producir un MWh eléctrico, tan solo ese alto precio hace que el coste variable asociado al gas sea superior a 100 €/MWh, y si unimos el coste de los derechos de emisión de CO₂, que

⁹ RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, D.: “*Estudios sobre la Economía Española – 2021/2028: Sobre los costes, los precios y el mercado de la electricidad*” Tesis doctoral presentada en la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2021 págs. 2-6

supera ampliamente los 60 € por tonelada¹⁰. Es importante entender que el precio en los mercados mayoristas incide de forma diferente sobre la factura final del consumidor en función de cómo se configura el contrato entre la empresa comercializadora (que es la que pagaría a la empresa generadora) y sus clientes de electricidad.

2.- Los costes de la red. Del mismo modo que en cualquier servicio que se distribuya mediante una red, si bien es cierto que la red eléctrica tiene características de monopolio natural. Los propietarios de las redes están obligados a ponerlas a disposición de los generadores para que estos vuelquen la energía en ellas, pero sus ingresos los reciben de los consumidores finales, siendo la CNMC la que calcula el coste de esas redes que después distribuye entre todos los consumidores mediante los denominados “peajes” recientemente se ha puesto en funcionamiento un nuevo método para el cálculo de esos peajes siendo los consumidores los que pagan dichos peajes asociados a los costes que varían a lo largo del tiempo y que previsiblemente se reduzcan ligeramente en los próximos años.

3.- Primas. Dentro de los costes se integran otros conceptos que fundamentalmente provienen de decisiones de la política energética, básicamente son los costes de las primas en forma de retribución para incentivar la entrada de las energías renovables, incluyendo la deuda del sector eléctrico. La electricidad generada en Canarias, Baleares, Ceuta y Melilla es más cara que la generada en la península debido al uso mixto basado en centrales térmicas (básicamente con hidrocarburos líquidos). Solo en el caso de Baleares existe igualdad en los costes de la energía con la península con la que se abastece parte de la demanda de las islas.

4.- Impuestos. A la suma de los tres costes reseñados anteriormente (coste energía, peajes y cargos) le son de aplicación dos impuestos. Como se puede observar en el gráfico expuesto, únicamente se alude a impuestos, pero no se indica qué tipo de impuestos son ni su incidencia directa en la factura de la luz.

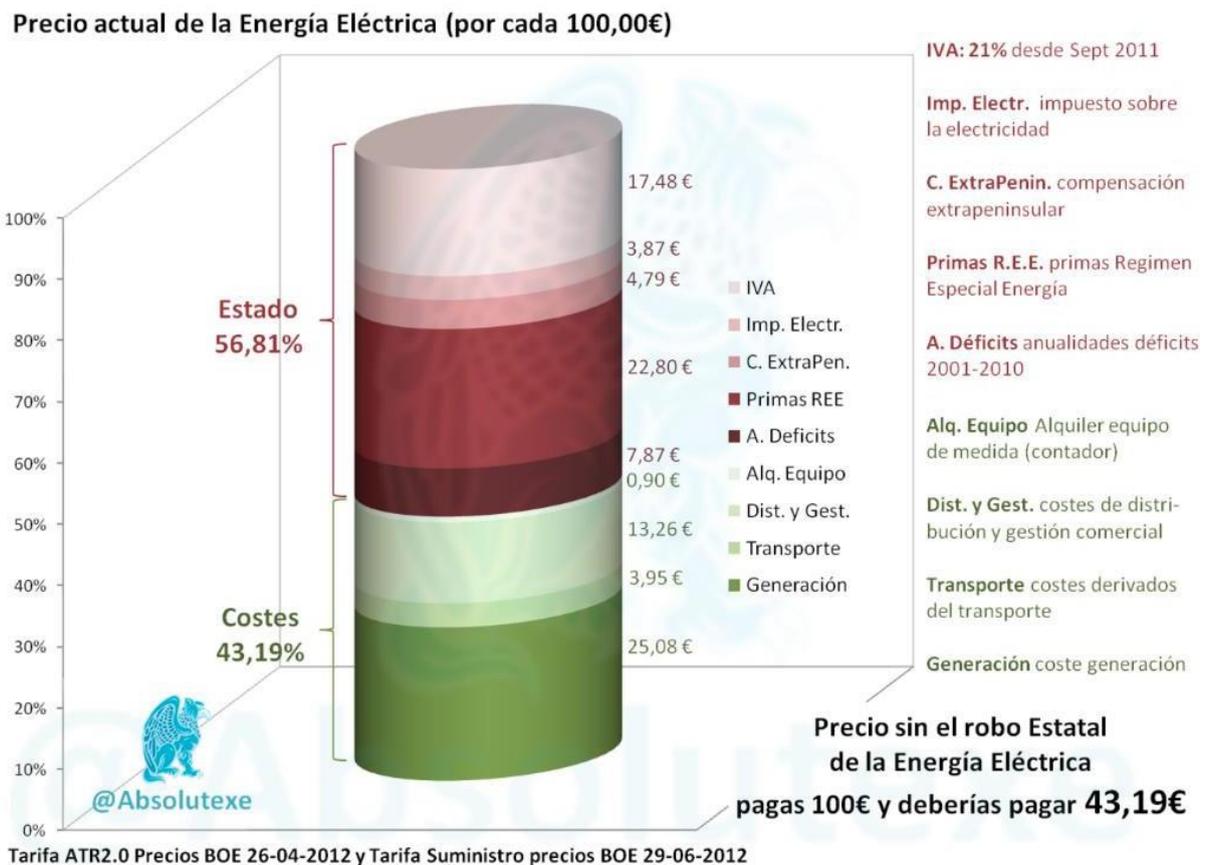
Los impuestos que gravan directamente el consumo de luz son dos:

- El Impuesto Especial sobre la Electricidad, con un tipo del 5,1%.

¹⁰ RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, D.: “Estudios sobre la Economía Española – 2021/2028: Sobre los costes, los precios y el mercado de la electricidad” ... ob. cit. pág. 4

- El Impuesto sobre el Valor Añadido que provisionalmente, tiene un tipo reducido del 10% para el consumidor doméstico (tipo aplicable de forma general 21%).

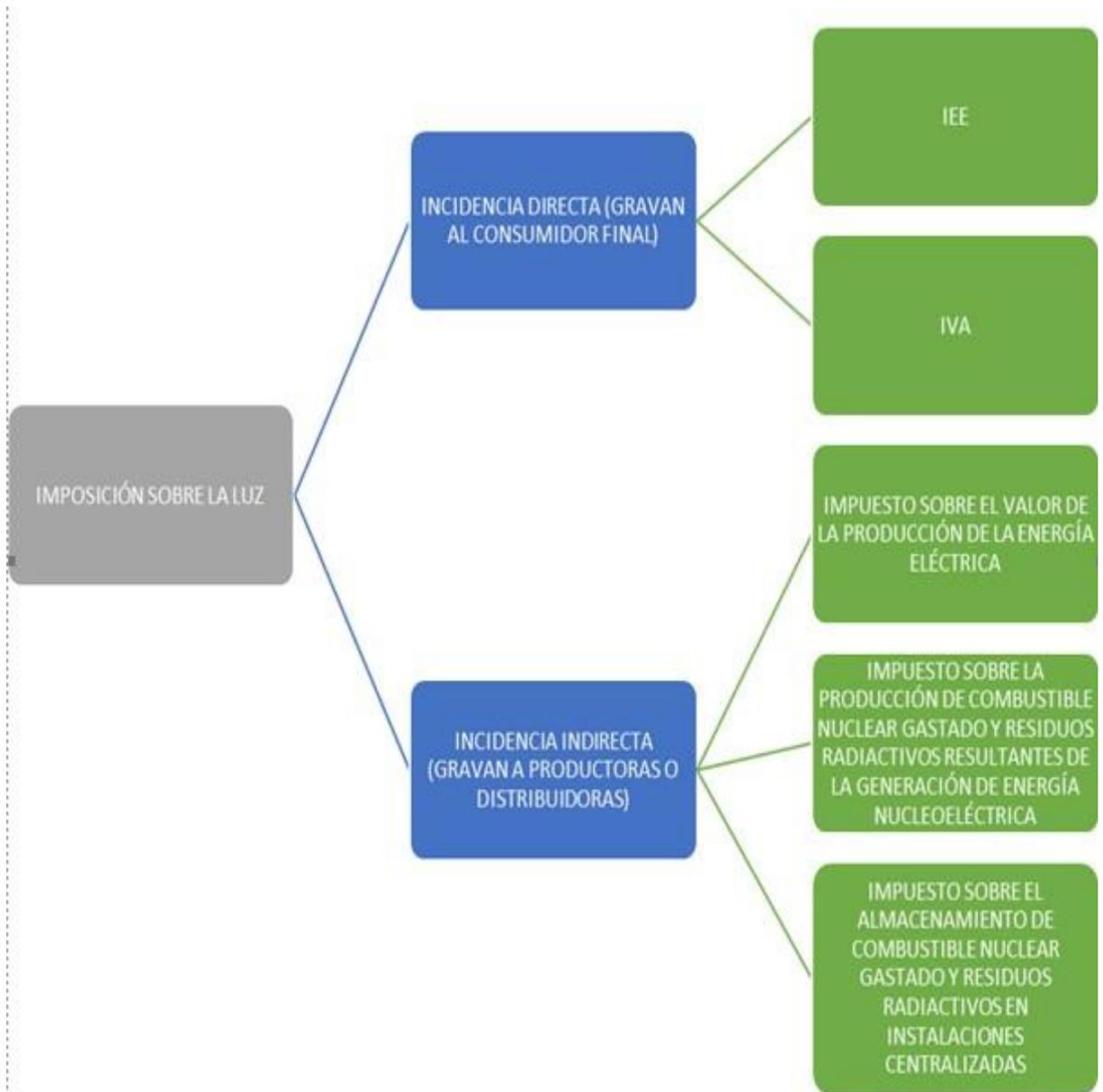
Un gráfico que refleja con mayor detalle los impuestos que gravan la electricidad de manera directa, y su incidencia porcentual, es el siguiente:



Fuente: elblogsalmon.es

No obstante, aunque no se repercuten en factura al consumidor también le inciden de manera indirecta, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, cuyo tipo es del 7%, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de la energía nucleoelectrica y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

Así, la imposición sobre la luz queda de la siguiente forma:



Respecto a la viabilidad de la imposición sobre la luz destacamos la opinión de GAGO RODRÍGUEZ que indica que: *“existen varias razones que justifican la existencia del impuesto sobre la energía: fundamentalmente motivos recaudatorios, captación de rentas asociadas a recursos naturales en mercados monopolistas, objetivos de eficiencia, ahorro y seguridad energéticas y corrección de externalidades ambientales. El resultado de todos estos argumentos es la cesta creciente y diversa de impuesto sobre la energía que hoy utiliza cualquier sistema fiscal moderno. Ahora bien,*

no todos estos factores han ejercido una influencia al mismo tiempo y con igual jerarquía.”¹¹.

Los primeros impuestos energéticos surgieron por motivos recaudatorios a mediados de los años cincuenta. Fiscalmente hablando, los consumos energéticos representan uno de los mejores momentos para aplicar impuestos. Por un lado, gravan consumos, asegurando tanto la capacidad como la estabilidad recaudatoria, así como una respuesta moderada de la demanda energética ante las variaciones de precios producidas por impuestos, y por otro lado tienen capacidad económica en los actos de consumo por parte de los contribuyentes lo que asegura el cumplimiento de un criterio constitucional básico para el establecimiento de impuestos¹².

IV. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD

1. CONCEPTO

El IEE fue creado como nuevo impuesto especial de fabricación por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre¹³, de medidas fiscales, administrativas y del Orden social. Uno de los objetivos por los que se creó este impuesto fue “la obtención de ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo en concepto de coste específico asignado a la minería del carbón.”¹⁴. Con la creación del citado impuesto se llevó a cabo su adaptación a la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad; intentando realizar una armonización voluntaria, estableciendo unos niveles mínimos comunitarios de imposición a los que se deben ajustar los estados miembros, con el fin de conseguir asegurar un tratamiento coherente de las fuentes de energía y creando auténticas condiciones de igualdad entre los consumidores,

¹¹ GAGO RODRÍGUEZ, A.: “*Impuestos sobre la electricidad y la energía: Una oportunidad para la consolidación fiscal*”, en, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO M. L (Dir.), ORTIZ CALLE E. (Dir.): *La fiscalidad del sector eléctrico*, 1ª Ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017 pág. 16

¹² GAGO RODRÍGUEZ, A.: “*Impuestos sobre la electricidad y la energía: Una oportunidad para la consolidación fiscal*” ...ob. cit. pág. 17

¹³ BOE núm. 313 de 31 de diciembre de 1997

¹⁴ Vid. Exposición de Motivos de la Ley 66/1977, de 30 de diciembre

independientemente de la fuente de energía utilizada, así como crear un marco adaptado para la fiscalidad de las energías renovables y su aplicación en la imposición también sobre el CO₂ con el fin de complementar el precio del carbón establecidas por el Régimen comunitario para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y evitando al mismo tiempo la superposición de ambos instrumentos¹⁵. Sin embargo, tras la creación del IEE no faltaron voces que advirtieron que, a pesar de lo que podría hacer pensar el objeto del tributo, el impuesto no tuvo en cuenta la protección de la naturaleza, pues únicamente tenía fines recaudatorios¹⁶.

En lo relativo a la regulación del IEE, esta se encuentra en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre¹⁷, de Impuestos Especiales, concretamente en el Capítulo IX del Título I, teniendo asimismo un reglamento que desarrolla de dicha Ley el Real Decreto 1165/1998 de 7 de julio¹⁸, que fue modificado por Real Decreto 112/1998 de 30 de enero¹⁹, así como con posterioridad por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero²⁰, y por el Real Decreto 1075/2017 de 29 de diciembre²¹, que desarrolla el impuesto especial en sus artículos 129 a 134. También es necesario hacer referencia a la Orden 3482/2007 de 20 de noviembre por la que se aprueban los modelos relativos a la presentación de la declaración/liquidación del impuesto sobre la electricidad.

El IEE, se crea como nuevo impuesto especial de fabricación por la Ley 66/1997 de 30 de diciembre²², de medidas fiscales, administrativas y del orden social, cuya Disposición Adicional Sexta, relativa al Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radioactivos fue objeto de modificación por el apartado

¹⁵ MORENO GONZÁLEZ, S.: “*El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado*”, en, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO M. L (Dir.), ORTIZ CALLE E. (Dir.): *La fiscalidad del sector eléctrico*, 1ª Ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017 pág. 154-155

¹⁶ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., COBOS GÓMEZ, J.M.: “*Luces y algunas sombras, del nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad*” *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11, 2016, pág. 3

¹⁷ BOE núm. 312 de 29 de diciembre de 1992

¹⁸ BOE núm. 179 de 28 de julio de 1995.

¹⁹ BOE núm. 27 de 31 de enero de 1998

²⁰ BOE núm. 53 de 2 de marzo de 2010

²¹ BOE núm. 317 de 30 de diciembre de 2017

²² BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1997

Dos de la Disposición Final 9ª de la Ley 11/2009 de 26 de octubre²³, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado inmobiliario, debido a la creación del citado impuesto se llevó a cabo su adaptación a la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de Octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, y por la que se establecen unos niveles mínimos comunitarios de tributación a los que se deben ajustar los Estados miembros.

La Propuesta de Directiva del Consejo [COM (2011) 169 final] modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad y en su exposición de motivos se alude a la consecución de asegurar un tratamiento coherente de las fuentes de energía con el fin de crear unas condiciones de igualdad entre los consumidores, independientemente de la fuente de energía utilizada, al igual que crear un marco adaptado para la fiscalidad de las energías renovables y crear un entorno para la aplicación de la imposición sobre el CO2 a fin de complementar las señales de precio del carbono establecidas por el Régimen Comunitario para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero evitando al mismo tiempo el solapamiento de ambos instrumentos²⁴.

La Ley 24/2013, de 26 de diciembre²⁵, del sector eléctrico introduce modificaciones en el mercado, aconsejando realizar un proceso de revisión del Impuesto sobre la Electricidad con el fin de realizar una mejor adaptación a la directiva europea.

La última reforma tributaria efectuada se ha llevado a cabo por medio de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre²⁶, con ella el IEE pasa a regularse en el Capítulo II del Título III de la Ley 38/1992 (art. 89 a 104). Este cambio de ubicación es consecuencia de la importante modificación, que deja de considerarse como un impuesto sobre la fabricación, pasando a recaer sobre el consumo de la electricidad y gravando,

²³ BOE núm. 259 de 27 de octubre de 2009.

²⁴ CALVO VÉRGEZ, J.: “El impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (I)” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 13, 2020, págs.2-4.

²⁵ BOE núm. 310 de 27 de diciembre de 2013

²⁶ BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014

únicamente el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo para los productores de energía generada por ellos mismo; debiendo realizar su inscripción en el registro territorial aquellos operadores que realicen los suministros a los consumidores de electricidad, así como los beneficiarios de determinadas exenciones y reducciones de la base imponible, con la finalidad de la reducción en los costes administrativos para los distintos intervinientes en el mercado eléctrico y establecer así una mejor adaptación a la directiva de la Unión Europea²⁷ .

En el año 2021 se aprobaron dos Reales Decretos leyes, el Real Decreto-Ley 12/2021 de 24 de junio²⁸, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre la gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua y el segundo Real Decreto-Ley de 17/2021 de 14 de septiembre²⁹, mediante el cual se adoptan medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad, como consecuencia de dichos Reales Decretos, el IEE varía su tipo impositivo del 5.1% al 0.5% desde el 16 de septiembre hasta el 31 de diciembre de 2021 y siempre que se cumplan los límites de imposición mínima permitidos por la Unión Europea.

El IEE puede entenderse como un impuesto adecuado para incentivar el uso eficiente de la electricidad, pero en la práctica carece de contenido ambiental, puesto que su base imponible incide exclusivamente sobre el precio pagado por el consumo de energía eléctrica³⁰.

Se trata de un impuesto indirecto que recae sobre un consumo específico, -la electricidad-, y que tiene carácter monofásico gravando la producción e importación y oferta de dicho bien en el ámbito territorial de aplicación del impuesto. Es pues un impuesto real, objetivo y no periódico con una pretendida finalidad extrafiscal, hay que tener en cuenta que se trata de un impuesto estatal concordado, ya que la directiva

²⁷ MORENO GONZÁLEZ, S.: *“El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado”* ... ob. cit. pág. 155.

²⁸ BOE núm. 151, de 25 de junio de 2021.

²⁹ BOE núm. 221, de 15 de septiembre de 2021

³⁰ HUCHA CELADOR, F.: *Impuestos Especiales (IE)*, Aranzadi, 2015, BIB 2015/76 (Consultado en base de datos Aranzadi Instituciones, 01/05/22)

2003/96/CE del Consejo de la UE de 27 de octubre de 2003, establece el nivel mínimo de imposición, si bien dicha uniformidad no es la misma que en el resto de los impuestos de fabricación teniendo que legislar excepciones en las normas comunes. Dentro de la reestructuración del régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad se configuró el IEE como un gravamen específico con unos niveles mínimos de imposición fijados en euros por kWh, pero debido a la incorporación de esta normativa a nuestro ordenamiento interno a través de la aprobación de la Ley 22/2005 de 18 de noviembre³¹, se optó por mantener la configuración del gravamen como una imposición en forma de porcentaje sobre el valor de transacción del bien, siempre que se respetasen los niveles mínimos comunitarios en euros kwh, disponiéndose a tal efecto la aplicación de un tipo mixto.

2. HECHO IMPONIBLE Y CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE

El antiguo art. 64 bis de la LIE establecía que la base imponible del impuesto especial sobre la electricidad se hallaba constituida por el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que, con ocasión de su devengo, se habría determinado como base imponible del IVA, excluidas las cuotas del propio impuesto sobre la electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del IVA entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los art. 78 y 79 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre³². Este coeficiente no fue en su momento más que un artificio de imagen que facilitase, por una parte, que el tipo impositivo nominal fuera igual al porcentaje que, en concepto de 'recargo de la minería del carbón' se detraía de la tarifa eléctrica (el 4,864%) y, por otra parte, que la recaudación que proporcionase fuera igual, en teoría y supuestos constantes de los demás factores, a la recaudación que proporcionaba dicho recargo³³.

Según la anterior normativa reguladora del sector eléctrico, los consumidores cualificados podían contratar, de una parte, la adquisición de energía eléctrica, y de otra,

³¹ BOE núm. 277 de 19 de noviembre de 2005

³² BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992

³³ CALVO VÉRGEZ, J.: "El impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (II)" *Revista Quincena Fiscal*, núm. 13, 2020, pág. 2.

su transporte y distribución. Existía por lo tanto el planteamiento de si deberían incluirse en la base imponible del impuesto los comúnmente conocidos como *peajes* o derechos de acceso a una red de transporte o distribución, cuando se contrataban separadamente de la adquisición de la energía eléctrica.

El Alto Tribunal, en Sentencia de 28 de abril de 2016 (STS de 28 de abril de 2016, núm. de recurso 827/2015), sigue el criterio elaborado por la Administración tributaria a través, entre otras, de la contestación de la DGT a la Consulta de 6 de octubre de 2000, en la que se afirmó lo siguiente: "*(...) Desde la perspectiva del consumidor cualificado, suministro de energía eléctrica supone la recepción por el mismo y para su consumo de la energía eléctrica adquirida. Y para que la recepción de la energía eléctrica por el consumidor cualificado se produzca en el caso planteado, es necesaria, como parte indisoluble de la operación de suministro, la utilización, también a título oneroso, de una red de transporte o distribución por la que se satisface un precio o 'peaje'. Por tanto, el peaje debe considerarse una de las dos partes que, junto con el precio pagado por la cantidad de energía eléctrica adquirida, conforma el conjunto de la contraprestación que el consumidor cualificado satisface por el conjunto del suministro y que, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 ter de la Ley, configura la base imponible del Impuesto*"³⁴.

La DGT en respuesta a las Consultas de 29 de abril³⁵ y 9 de enero³⁶ de 2016, concluye que en aquellos periodos de facturación en los que haya ausencia efectiva de suministro eléctrico no resultará exigible el IEE, aunque exista una facturación por "peajes" que resulten incluidos en el término "potencia contratada". Y ello teniendo presente la finalidad que se persigue con el citado Impuesto Especial: la neutralidad, en términos de recaudación (respecto a la anterior configuración).

Por otro lado, y con la finalidad de potenciar aquellas actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 5% del coste de un producto, la LIE establece en su art. 98 una reducción del 85% en la base imponible y que constituiría la base liquidable. Dicha reducción se aplicaría sobre la cantidad de energía eléctrica,

³⁴ Consulta Vinculante V1946-00, de 6 de octubre del 2000.

³⁵ Consulta Vinculante V1905-16, de 29 de abril de 2016.

³⁶ Consulta Vinculante V0068-16, de 9 de enero de 2016.

siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a alguno de los siguientes usos:

- a) Reducción química y procesos electrolíticos.
- b) Actividades industriales cuyo coste de electricidad represente más del 50 por ciento del coste de un producto.
- c) Procesos mineralógicos³⁷.
- d) Procesos metalúrgicos³⁸.
- e) Riegos agrícolas. (los cuales, en baja tensión, adquieren el tratamiento de "usos industriales" a efectos de aplicar el nivel mínimo de tributación del art. 99.2 de la LIE.
- f) Actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 % del valor de la producción

Por su parte, podrá aplicarse la reducción del 100% en la base imponible en los siguientes supuestos³⁹:

- a. En la energía eléctrica suministrada a embarcaciones atracadas en puerto que no tengan la condición de embarcaciones privadas de recreo.
- b. En la energía eléctrica suministrada o consumida en el transporte por ferrocarril.

A tenor del criterio seguido por la DGT, el peaje cabe considerarse como una de las dos partes que junto con el precio pagado por la cantidad de energía eléctrica

³⁷ Se consideran procesos mineralógicos los clasificados en la división 23 del Reglamento (CE) n.º 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas NACE Revisión 2 y por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo y determinados Reglamentos de la CE sobre aspectos estadísticos específicos.

³⁸ Se consideran procesos metalúrgicos los relativos a la producción de metal y su preparación, así como, dentro de la producción de productos metálicos, la producción de piezas de forjado, prensa y troquelado.

³⁹ CALVO VÉRGEZ, J.: "El impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (II)" ... ob. cit. pág. 10

adquirida habría de integrar el conjunto del suministro, y que, conforme a lo dispuesto en el art. 64 ter de la LIE configura la base imponible del impuesto. De acuerdo con lo señalado por el citado precepto la base imponible del impuesto queda constituida por el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que, con ocasión del devengo del impuesto, se hubiese determinado como base imponible del IVA, excluidas las cuotas del propio impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del IVA entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los art. 78 y 79 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, siendo el tipo impositivo aplicado el 5,11269632% conforme al art. 64 quater de la LIE⁴⁰.

El único supuesto de exención se encuentra regulado en el art. 93 de la LIE y afecta al consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (kW) de la energía eléctrica producida por ellos.⁴¹

3. SUJETO PASIVO

En este punto es importante destacar lo que dice J, CALVO VÉRGEZ que indica que *“de conformidad, con lo dispuesto por él art. 8.1º letras a) y b) de la Ley del impuesto sobre la electricidad (en adelante LIE), en su redacción otorgada por la Ley 2/2010, indica que tienen la consideración de sujetos pasivos del impuesto a título de contribuyentes los titulares de fábricas o depósitos fiscales, cuando el devengo del impuesto se produzca a la salida de la energía eléctrica de alguno de los referidos establecimientos o con motivo de su autoconsumo. Igualmente adquieren la consideración de sujetos pasivos las personas obligadas al pago de la deuda aduanera cuando el devengo se produzca con motivo de su importación”*⁴².

⁴⁰CALVO VÉRGEZ, J.: “El impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (II)” ... ob. cit. pág. 4

⁴¹ AA.VV.: *Prácticum Fiscal 2021*, Aranzadi, 2021, BIB 2021\1728 (Consultado en base de datos Aranzadi Instituciones, 04/05/2022)

⁴² CALVO VÉRGEZ, J.: “El impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (I)” ...ob. cit. pág. 27.

Con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 28/2014, existía la posibilidad de que quienes efectuaran suministros de energía eléctrica no fuesen los fabricantes de la misma o los titulares del depósito fiscal desde el que se realizase el suministro. Ante esta situación al antiguo art 64 bis del LIE, disponía que tendrían además esta misma consideración en calidad de sustitutos del contribuyente quienes, cuando se produjese la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas

fabricas o depósitos fiscales, y que estuvieran encuadrados dentro de un contrato de suministro realizado a título oneroso, o en el marco de un contrato de este tipo.

Podrían tener, por tanto, la condición de contribuyentes por este impuesto, no ya solo los titulares de fábricas donde se produjese la energía eléctrica sino también los titulares de las redes de transporte de la misma. Ahora bien, en este supuesto para que aparezca el referido sustituto del contribuyente debería ser un sujeto que llevase a cabo el suministro y que se encontrase interpuesto entre el consumidor final y el titular de las redes de transporte o fábricas de la misma⁴³.

Tras la reforma introducida en este impuesto por la Ley 28/2014 desapareció el concepto de contribuyente vinculado a la circunstancia de ser titular de fábricas o depósitos fiscales, aduciendo en cambio la condición de tal quienes debidamente habilitados de acuerdo con la normativa del sector eléctrico, realicen los suministros de energía eléctrica al consumidor (art. 96.1 a de la LIE), ya se trate de comercializadoras, de generadores o de distribuidores. Consistiendo el hecho imponible del impuesto en un supuesto de “autoconsumo”, teniendo la condición de contribuyente aquellos que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos (art. 96.1 b de la LIE).

Del mismo modo el citado art. 96 de la LIE regula un conjunto de supuestos en los que se atribuye la condición de contribuyente al consumidor de la electricidad. En primer lugar, y de acuerdo con lo establecido en el apartado tercero del citado artículo, en los suministros de electricidad realizados al amparo de una no sujeción, exención o de una reducción tendrán la condición de contribuyentes, por la cantidad de electricidad recibida sin la correcta repercusión del impuesto, aquellos consumidores que, por no haber comunicado al suministrador los datos exactos de la regulación en los plazos y

⁴³ CALVO VÉRGEZ, J.: “El impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (I)” ...ob. cit. pág. 28

términos establecidos reglamentariamente, se hayan visto favorecidos indebidamente de dichos beneficios fiscales⁴⁴.

Tal y como precisa JUAN JOSÉ, ESCOBAR LASALA, *“partiendo del hecho de que dichos beneficios fiscales son objeto de aplicación por el suministrador/contribuyente, el mecanismo general para la aplicación final de estos beneficios lo constituye la comunicación que parte del consumidor a su suministrador de los datos exactos y correctos definitivos, circunstancia esta que determinara la práctica de una regularización y una rectificación de su factura por parte de dicho suministrador/contribuyente con arreglo a lo previsto en el art. 101 LIE, apartado 1, párrafo segundo. Pues bien, si el consumidor dejara de comunicar en el plazo establecido los datos exactos necesarios para que el suministrador procediese a efectuar la regularización aquel terminaría adquiriendo la condición de contribuyente del impuesto”*⁴⁵.

El art. 96.4 de la LIE indica que *“en los suministros de energía eléctrica efectuados a consumidores con un único punto de suministro en los que una parte de la energía suministrada está exenta en virtud de lo establecido en el artículo 94.7 de esta Ley, tendrán la condición de contribuyentes los consumidores”*, es decir, que en aquellos casos en que la electricidad se recibe en dichas instalaciones por un único punto de suministro los consumidores adquieren la condición de contribuyentes con la obligación de autoliquidar e ingresar el impuesto respecto de la electricidad recibida a la que no sea aplicable la exención.

En el art. 94.7 de la LIE, debe precisarse, no obstante, que, de acuerdo con lo señalado por la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) en su contestación a Consulta de 21 de enero de 2016⁴⁶, cuando las instalaciones de distribución de energía eléctrica dispongan de puntos de suministro diferenciados tendrán la consideración de

⁴⁴ Con carácter general el suministrador es aquella persona que realiza el suministro, en aquellos supuestos en los que el hecho imponible se produce como consecuencia de un suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que lo adquiere para su propio consumo.

⁴⁵ ESCOBAR LASALA, J.J.: “La reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: El nuevo Impuesto Especial sobre Electricidad” *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 3, 2015, pág. 5

⁴⁶ Consulta Vinculante V0211-16, de 21 de enero de 2016.

contribuyentes los suministradores de energía eléctrica, siendo éstos los que deberán liquidar el Impuesto por aquella energía eléctrica no exenta que se suministre al consumidor. Al amparo de lo manifestado en la citada Resolución, solamente en los casos en que se acredite que la falta de facturación por el término “consumo de energía” se debe a una ausencia efectiva de suministro eléctrico (y no a otra circunstancia como, por ejemplo, la falta de lectura del contador por parte de la compañía), no resultará exigible el Impuesto, aunque exista una facturación por el término “potencia contratada”.

Así, en el caso de los periodos de facturación en los que no exista consumo real de energía eléctrica se generará una factura de electricidad por el término de “potencia contratada” que incluirá tanto la potencia contratada como el coste de los peajes asociado a dicha potencia, sin que dicha conclusión se vea alterada por el hecho de que la línea de electricidad sea de socorro o de reserva.

Adquieren, asimismo, la condición de contribuyentes, de acuerdo con lo establecido en el segundo inciso del art. 96.4 LIE, aquellos sujetos a los que hace referencia la letra a) del apartado 1 del citado precepto por la electricidad adquirida para su consumo. En efecto, los suministradores de electricidad que adquieran ésta para su propio consumo tienen también respecto de ésta la condición de contribuyentes, recibiendo el suministro sin gravamen y debiendo proceder ellos mismos a su autoliquidación.

V. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1. CONCEPTO

La introducción del IVA en España se produjo en 1986, como consecuencia de nuestra incorporación a la Comunidad Económica Europea y se llevó a cabo a través de la Ley 30/1985, de 2 de agosto⁴⁷.

⁴⁷ LÓPEZ LÓPEZ, H.: *El impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)*, Aranzadi digital. 2015. BIB 2015/64. (Consultado en la base de datos Aranzadi Instituciones, con fecha 12/06/2022).

En el art. 1 de la Ley del IVA este impuesto se define como un tributo de naturaleza indirecta, y su objeto es el consumo, gravando las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios (operaciones interiores) realizadas a título oneroso y efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las importaciones de bienes.

La regulación actual del IVA, se contiene en la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, en tanto que su desarrollo se llevó a cabo a través del Reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre. Esta Ley desde su creación ha sufrido gran cantidad de modificaciones, la principal razón por la cual se ha visto modificada ha sido por la creación del Mercado Interior⁴⁸.

2. AMBITO DE APLICACIÓN Y HECHO IMPONIBLE

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, incorpora a nuestro ordenamiento tributario la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, que establece el régimen jurídico del IVA correspondiente a las operaciones intracomunitarias en el funcionamiento del Mercado interior y la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias, creando con ello un cuando normativo que debe incorporarse a nuestra legislación por imperativo del Tratado de Adhesión a las Comunidades Europeas.

La Ley del IVA fue modificada por la Ley 22/2005 de 18 de noviembre, introduciendo esta última novedad relativa a la tributación de los suministros de gas y electricidad entre varios Estados:

Hasta enero de 2005 las entregas estaban sujetas el IVA en el Estado de salida del suministro (entregas intracomunitarias y exportaciones, ambas sujetas y exentas) y en el Estado de llegada (adquisición intracomunitaria o importación).

⁴⁸ El mercado interior de la Unión Europea', también conocido como mercado único europeo o mercado común europeo, es uno de los instrumentos de integración económica de la Unión, consistente en el establecimiento de un mercado común entre los estados miembros. En este mercado único circulan libremente los bienes, servicios, capitales, las personas y, en su interior, los ciudadanos de la Unión pueden vivir, trabajar, estudiar o hacer negocios con libertad

Desde enero de 2005, el suministro de gas y electricidad transnacional es considerado una entrega de bienes sujeta y no exenta en el estado de llegada o destino, donde está establecido el destinatario. En consecuencia, el nuevo esquema de tributación con la modificación de la Sexta Directiva artículo 1 de la Directiva 2003/92/CE indica que la entrega no está sujeta en el estado miembro de salida del gas o la electricidad, además se eliminan para el empresario vendedor que entrega los bienes fuera del territorio las obligaciones formales que hasta entonces se exigían para otorgar la exención de las entregas a otro Estado miembro o a un tercer Estado. Con el nuevo régimen en el Estado de salida la entrega no está sujeta; no se entiende realizado el hecho imponible del IVA a los efectos de gravar la operación. La sujeción al IVA tan solo se produce en el Estado miembro de llegada como una operación interior⁴⁹.

El tipo impositivo aplicable del IVA es el general del 21%, pero debido a la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2021 de 24 de junio el tipo impositivo pasa del general al reducido del 10%, en aquellos contratos en los que se cumplan los siguientes requisitos: término fijo de potencia no superior a 10 KW y precio medio mensual del mercado mayorista en el mes anterior al de la facturación superior a 45 €/MWh. También se aplicará a los suministros efectuados a favor de los titulares de contratos de electricidad perceptores del bono social, y deben tener reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social durante el periodo de vigencia del Real Decreto-Ley 29/2021 de 21 de diciembre, con independencia del precio de la electricidad en el mercado mayorista.

La continuidad en las circunstancias que desencadenaron las modificaciones tributarias en el año 2021, condicionó que el día 30 de marzo de 2022 fueran aprobadas, mediante Real Decreto-Ley 6/2022 de 29 de marzo⁵⁰, por el que adoptan medidas urgentes en el marco del plan nacional en relación con la factura eléctrica y sus impuestos relacionados, el mantenimiento del tipo del 10% prorrogando su aplicación hasta el 30 de junio.

⁴⁹ MANCHACOSSES GARCÍA E.: “Nueva regulación del IVA sobre los suministros de Gas y Electricidad. Transposición de la Directiva 2003/92/CE (Ley 22/2005 Capítulo I)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 20, 2006, pág. 19

⁵⁰ BOE núm. 76, de 30 de marzo de 2022.

Ante la persistencia de las condiciones económicas, y a través del Real Decreto-Ley 11/2022 de 25 de junio⁵¹, se reduce el tipo de IVA al 5% extendiendo su duración hasta el 31 de diciembre de 2022.

3. SUJETO PASIVO

Según establece la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del IVA en su artículo 84 uno, serán sujetos pasivos del impuesto:

“1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto...”.

Asimismo y de conformidad con el artículo 84 Uno 4º de la Ley del IVA cuando los destinatarios de las entregas de gas y electricidad o de las entregas de calor o de frío a través de redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, sean empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales, serán dichos destinatarios quienes tengan la condición de sujetos pasivos del tributo, siempre que las entregas la efectúe un empresario o profesional no establecidos en el citado territorio y le hayan comunicado el número de identificación que a efectos del IVA tengan atribuidos por la Administración española⁵².

⁵¹ BOE núm. 152, de 26 de junio de 2022

⁵² LÓPEZ LÓPEZ, H.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) [Continuación]*, Aranzadi digital. 2015. BIB 2015/73. (Consultado en la base de datos Aranzadi instituciones, con fecha 12/06/2022)

VI. IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

1. CONCEPTO

El IVPEE se encuentra regulado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre⁵³, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Concretamente este impuesto viene regulado en el Título I de dicha ley en los artículos 1 a 11. En el apartado I del preámbulo de la mencionada Ley se fundamenta su creación en la protección del medioambiente⁵⁴, estableciendo que deberá servir de estímulo para mejorar los niveles de eficiencia energética y al mismo tiempo permitir asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir progresando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, desde un punto de vista económico y social, así como desde un punto de vista medioambiental⁵⁵.

Con dicha finalidad, la Ley mencionada procedió a la creación de tres nuevos impuestos: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas⁵⁶. Se debe señalar que esta Ley marca un giro en la política fiscal sobre las diferentes fuentes de energía y ha igualado la imposición de las diversas fuentes, de modo, que ya no existen productos que estén exentos de tributación por los impuestos especiales, como antes ocurría con determinados usos de productos como los gases licuados del petróleo o el gas natural⁵⁷.

⁵³ BOE núm. 312 de 28 de diciembre de 2012.

⁵⁴ MENÉNDEZ MORENO, A.: “Otro impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (I). A propósito del Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 5 de marzo de 2019” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10, 2019, pág. 1

⁵⁵ MENÉNDEZ MORENO, A.: “Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2019, pág. 3

⁵⁶ GARCÍA DE PABLOS, F.: “La legalidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2021, págs. 2-3

⁵⁷ BUENO MALUENDA, M.C.: “Los Impuestos especiales y sobre consumos específicos. Los Impuestos medioambientales sobre la energía y otros”, en, AA.VV.: *Manual de Derecho Tributario* 1ª Ed., Aranzadi, Navarra, 2015, pág. 50

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. Su hecho imponible es 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 extra peninsulares, en cualquiera de las instalaciones, mientras que la base imponible está 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. Al propio tiempo que la cuota tributaria deriva de aplicar el tipo único del 7%, en un impuesto cuyo período impositivo coincide con el año natural.

El artículo 1.2 de la Directiva [2008/118] debe interpretarse como la calificación de un impuesto nominalmente directo, pero atendiendo a su verdadera naturaleza, resulta ser un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria, sin que la calificación que le atribuya el Derecho nacional pueda primar sobre la interpretación del Derecho de la Unión Europea, que se rige por los objetivos propios de ese ordenamiento jurídico y en función de las características objetivas del gravamen.

Pese a la calificación del IVPEE como impuesto medioambiental, este tributo persigue una esencial finalidad recaudatoria, gravando de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medioambiente.

El IVPEE grava la generación de energía eléctrica y no su consumo y, al mismo tiempo no se prevé su repercusión, pues este impuesto recae sobre los productores de energía eléctrica, no pudiendo repercutir íntegramente el peso económico del impuesto dado que nuestro sistema de formación en el precio de la Luz se establece de acuerdo con la oferta y la demanda del mercado ibérico de electricidad, en el mercado diario organizado por el operador del mercado eléctrico de conformidad con la Ley 24/2013 del sector eléctrico, aunque indirectamente el IVPEE puede afectar al precio de la luz sin embargo no hay una relación directa entre el tributo y el precio, ni una repercusión íntegra del gravamen en el consumidor.

La norma pretendió regular los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos, a fin de estimular unos mejores niveles de eficiencia energética y a la vez asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y de este modo avanzar en un nuevo modelo de desarrollo sostenible tanto desde el punto de vista económico y social como medioambiental⁵⁸.

Con la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2021 de 24 de junio y Real Decreto-Ley 17/2021 de 14 de septiembre se suspende temporalmente durante el tercer y cuarto trimestre de 2021 el IVPEE del 7%, esta circunstancia fue prorrogada por el Real Decreto-Ley de 29/2021 de 21 de diciembre⁵⁹, que amplió dicha suspensión al primer trimestre de 2022.

2. CONFIGURACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO

De acuerdo con lo señalado en el art. 4 de la Ley 15/2012 su hecho imponible lo constituye 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 extra peninsulares, 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. Dicha producción en barras de central se corresponde con la energía medida en bornes de alternador deducidos los consumos auxiliares en generación.

Tienen la consideración de contribuyentes del Impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre⁶⁰, que será la Ley General Tributaria (en adelante LGT), que realicen el conjunto de actividades indicadas con anterioridad y que delimitan el hecho imponible del gravamen.

⁵⁸ GARCÍA DE PABLOS, F.: “La legalidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica” ... ob. cit. pág. 6

⁵⁹ BOE núm. 305, de 22 de diciembre de 2021

⁶⁰ BOE núm. 302 de 18 de diciembre de 2003.

El artículo 6 de la Ley 15/2012, define la base imponible del impuesto, que se aleja de lo habitual en los impuestos directos, al no tener en cuenta la renta neta, estando 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 impositivo⁶¹. A estos efectos, en el cálculo del importe total han de tomarse en consideración 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 extra peninsulares, dicha base imponible se determina para cada instalación en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible del Impuesto⁶².

La Ley 24/2013, de 26 de diciembre⁶³, del sector eléctrico establece en su artículo 14 apartados 5 y 7, lo siguiente:

En su apartado 5, se establece que “la retribución de la actividad de producción incorporara los siguientes conceptos:

- a) La energía eléctrica negociada a través de los mercados diario e intradiario que 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 en 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.

⁶¹ MORENO GONZÁLEZ, S.: “El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado” ... ob. cit. pág. 165.

⁶² CALVO VÉRGEZ, J.: “La nueva Fiscalidad de la energía” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4, 2013, pág. 2

⁶³ BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 2013,

- b) Los servicios de ajuste del sistema necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor. Reglamentariamente se determinará que servicios se consideran de ajuste del sistema, así como su régimen retributivo, diferenciándose aquellos que tengan carácter obligatorio de aquellos potestativos.
- c) En su caso, la retribución en concepto de mecanismo de capacidad, que se establecerá por orden del ministro de Industria, Energía y Turismo, 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 residuos. (...)

En su apartado 7 se señala “que 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.”

De acuerdo con la Consulta Vinculante de 25 de mayo de 2016 “*la base del régimen retributivo es retribuir los costes de inversión y de explotación para cada instalación tipo que no pueden ser recuperados por la venta de la energía en el mercado, es decir, el objetivo es mantener el nivel de retribución que no se obtiene a través del mercado vía precio que les permitan competir en nivel de igualdad con el resto de tecnologías en el mercado obteniendo una rentabilidad razonable, referida a la instalación tipo que en cada caso sea aplicable. (...) En consecuencia, formarán parte de la base imponible del IVPEE la retribución por la venta de la energía eléctrica y la*

retribución específica que se reciba, tanto por el concepto retribución a la inversión como por el concepto retribución a la operación.⁶⁴”

El período impositivo del impuesto coincide con el año natural, salvo en el supuesto de cese del contribuyente en el ejercicio de la actividad en la instalación, en cuyo caso finalizaría aquél el día en que se entendiese producido dicho cese. El Impuesto se devenga el último día del período impositivo.

El tipo de gravamen ha quedado fijado finalmente por el art. 8 de la Ley en el 7%, aunque, el Proyecto de Ley preveía la aplicación de un tipo de gravamen del 6%. Por su parte, y como es lógico, la cuota íntegra del Impuesto se concretará en la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

Por lo que respecta a la liquidación y pago del Impuesto, y de conformidad con lo establecido en el art. 10 de la Ley 15/2012, los contribuyentes quedan obligados a autoliquidar el Impuesto e ingresar la cuota dentro de los primeros veinte días naturales del mes de diciembre posterior al de su devengo, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. A estos efectos deben tenerse en cuenta las medidas definitivas de la producción eléctrica.

Con carácter adicional entre el día 1 y el 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero siguiente, los contribuyentes que realicen el hecho imponible del Impuesto han de efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Dichos pagos fraccionados han de calcularse en función del valor de la producción de energía eléctrica en barras de central realizada en el trimestre natural inmediatamente anterior, aplicándose el tipo impositivo del 7%.

No obstante, cuando el valor de la producción incluidas todas las instalaciones, no supere 500.000 euros en el año natural anterior, los contribuyentes estarán obligados a efectuar exclusivamente el pago fraccionado cuyo plazo de liquidación está comprendido entre el día 1 y 20 del mes de noviembre. Tratándose de contribuyentes que hubieran desarrollado la actividad por un plazo inferior al año natural durante el año

⁶⁴ Consulta Vinculante V2317-16, de 25 de mayo del 2016.

anterior, el valor de la producción se elevará al año. Y en caso de inicio de la actividad con posterioridad a 1 de enero, los pagos fraccionados a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso, se realizarán, en su caso, en el plazo de liquidación correspondiente al trimestre en el que el valor de la producción calculado desde el inicio del período impositivo supere los 500.000 euros, incluidas todas las instalaciones.

Por otro lado, en el supuesto de que el importe total que correspondiese percibir al contribuyente no resultara conocido en el momento de la realización de los pagos fraccionados, el contribuyente habría de fijarlo provisionalmente en función de la última liquidación provisional realizada por el operador del sistema y, en su caso, por la Comisión Nacional de Energía, con anterioridad al inicio del plazo de realización del pago correspondiente⁶⁵.

3. PROBLEMÁTICA LEGISLATIVA RELATIVA AL IVPEE

Desde su creación el IVPEE, ha sufrido multitud de críticas en lo relativo a su legalidad.

En un primer momento fue el TS el que entró a valorar las dudas de los contribuyentes y procedió a elevar al Tribunal Constitucional (en adelante TC) dos cuestiones de inconstitucionalidad, mediante sendos Autos de 14 de junio de 2016 (Rec. 2554/2014 y 2955/2014), alegando que pudiera existir doble imposición, al gravar el IVPEE el mismo hecho imponible, que ya está gravado por el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE); y la ausencia de la pretensión de la finalidad extrafiscal del impuesto, del mismo modo el TC inadmitió a trámite dicha cuestión alegando que la doble imposición entre el IVPEE y el IAE no vulnera por sí mismo ningún precepto constitucional (en cuanto a nuestro ordenamiento jurídico solo prohíbe la doble imposición entre tributos autonómicos y tributos estatales o locales)⁶⁶.

⁶⁵ CALVO VÉRGEZ, J.: “La nueva Fiscalidad de la energía” ... ob. cit. pág. 3

⁶⁶ YÁNEZ, C.: “Compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa comunitaria”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 972, 2021, pág. 1

Por parte del TC en sus Autos de 13 de diciembre de 2016, no admitió a trámite las cuestiones de inconstitucionalidad por considerar que no era competente para resolver las cuestiones reservadas al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), como son la tributación energética y, especialmente el análisis de legalidad o no de las nuevas formas impositivas en ese ámbito.

Mediante Auto de 22 de febrero de 2019, el Tribunal Superior de Justicia de Valenciana (en adelante TSJV) planteo varias cuestiones prejudiciales para que el TJUE determinase si el IVPEE es contrario a las Directivas 2009/28 relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables; 2018/118, relativa esta última al régimen general de los impuestos especiales (por considerarse un impuesto indirecto con el único fin de recaudar); 2009/72, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad. Todas ellas han sido rechazadas por la Sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, que declara la conformidad del IVPEE con el Derecho Comunitario⁶⁷.

Sobre la segunda cuestión planteada, relativa al carácter indirecto del IVPEE, el TJUE considera que a pesar de que su aplicación pueda aumentar el precio final de la energía, no se puede afianzar que vaya a repercutirse totalmente sobre el consumidor.

El Tribunal de Luxemburgo responde de forma conjunta a las cuestiones primera y tercera, indicando que el Derecho Comunitario no se opone a que una Ley nacional establezca un impuesto que grave con tipo único la producción de electricidad, aun cuando este se produzca mediante fuentes renovables; considerando también irrelevante que el objetivo del impuesto no sea proteger al medioambiente sino aumentar el volumen de ingresos⁶⁸.

Los citados pronunciamientos del TS, TC y TJUE, no han aclarado la problemática que existe con el IVPEE quedando pues pendiente del fallo del TSJV y del resto de tribunales españoles que tenían multitud de recursos contencioso- administrativos suspendidos a la espera de la decisión del TJUE , quedando pendiente que alguno de ellos elevase una nueva cuestión al TC, en cuanto que grava la misma

⁶⁷ YÁNEZ, C.: “Compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa comunitaria” ... ob. cit. pág. 2

⁶⁸ MENÉNDEZ MORENO, A.: “Otro Impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (y II) ... A propósito del Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de marzo de 2019”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, 2019, pág. 1

capacidad económica sobre la que ya recae el IAE, sin que exista una finalidad extrafiscal que justifique esta doble imposición.

VII. IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIATIVOS RESULTANTES DE LA GENERACIÓN DE ENERGÍA NUCLEOELÉCTRICA

1. CONCEPTO

Como se indicó, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, procedió a armonizar el sistema tributario español en relación con un uso más eficiente y respetuoso de la energía con el medioambiente y la sostenibilidad. Esta norma pretendía globalizar los costes medioambientales procedentes de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos, con la finalidad de incentivar unos mejores niveles de eficiencia energética y garantizar una mejor gestión de los recursos naturales.

A tal fin se crearon tres impuestos entre los que se encuentra el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, destinado a proveer de los recursos financieros necesarios para la correcta gestión y almacenamiento de dichos residuos, dada la peligrosidad de los mismos⁶⁹.

Por lo que respecta a la tipología de los residuos radiactivos, aunque no hay una clasificación legal de los mismos, estos podrían clasificarse en dos grandes grupos: los residuos de baja y media actividad y por otro lado los de alta actividad y el combustible gastado siendo estos dos últimos los que evidentemente plantean mayores problemas de sostenibilidad⁷⁰.

⁶⁹ ROZAS VALDÉS, J.A.: “La tributación estatal sobre los residuos nucleares: un análisis crítico”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 8, 2014, pág. 1

⁷⁰ RUIZ DE APODACA ESPINOSA, A.M.: “Régimen jurídico de la gestión de los residuos nucleares”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, núm. 16, 2019, pág. 3

La aplicación de este impuesto será en todo el territorio español, sin perjuicio de lo que se establezca en los Regímenes Tributarios Forales concertados en el País Vasco y Navarra⁷¹.

Tendrán la consideración de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que se refiere el Artículo 16 de la Ley 15/2012 de 27 de diciembre de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, siendo responsables solidarios de la deuda tributaria del impuesto los propietarios de las instalaciones nucleares que generen el hecho imponible cuando no coincidan con quienes las exploten.

2. HECHO IMPONIBLE

Es un tributo directo y de naturaleza real que tiene como hecho imponible:

- a) La producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear⁷².
- b) La producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.

En lo relativo al apartado primero, la producción de combustible nuclear gastado, la base imponible ésta constituida por los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado⁷³. La cuota tributaria resulta de aplicar a la base imponible el tipo impositivo de 2190 euros por Kilogramos de metal pesado⁷⁴.

⁷¹ JIMÉNEZ VARGAS, P.J.: “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2016, pág. 20

⁷² Tiene la consideración de combustible nuclear gastado el combustible nuclear irradiado cuando es extraído definitivamente del reactor. En el caso en el que el combustible nuclear gastado extraído del reactor se reintroduzca con posterioridad en dicho reactor, habiéndose producido el hecho imponible recogido en la letra a) del artículo 15.1 de la Ley 15/2012 de 27 de diciembre de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, en una extracción anterior, no dará lugar a un nuevo hecho imponible la ulterior extracción

⁷³ Se entiende como metal pesado el uranio y el plutonio contenidos en el mismo

⁷⁴ GARCÍA DE PABLOS, F.: “La legalidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica” ... ob. cit. pág. 4

Para poder cuantificar el segundo hecho imponible, la producción de residuos radiactivos resultantes, se define la base imponible como los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja y muy baja actividad que han sido producidos y acondicionados para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación; a dicha base se le aplican dos tipos impositivos diferentes⁷⁵:

1. Para residuos radiactivos de baja y media actividad 6.000 euros por metro cúbico.
2. Para residuos radiactivos de muy baja actividad, 1.000 euros por metro cúbico.

VIII. IMPUESTO SOBRE EL ALMACENAMIENTO DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIATIVOS EN INSTALACIONES CENTRALIZADAS

1. CONCEPTO

Este impuesto grava la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada⁷⁶, se encuentra regulado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. La creación de este impuesto vendría justificada por que correspondería al estado la titularidad de los residuos radiactivos una vez que se haya procedido al almacenamiento definitivo de los mismos y la vigilancia de las

⁷⁵ GARCÍA DE PABLOS, F.: “La legalidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica” ... ob. cit. pág. 4

⁷⁶ A los efectos de este impuesto, se entenderá como almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos a toda actividad consistente en la inmovilización temporal o definitiva de los mismos, con independencia de la forma en que se realice, y como instalación centralizada a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes.

instalaciones desmanteladas durante el tiempo que se determine en la fecha de su clausura⁷⁷.

Estarán exentos del impuesto el almacenamiento de residuos procedentes de actividades médicas o científicas, así como de residuos radiactivos procedentes de incidentes excepcionales en instalaciones industriales no sujetas a la reglamentación nuclear que sean certificados como tales por el Consejo de Seguridad Nuclear o detectados en dichas instalaciones

Son considerados contribuyentes de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el apartado del artículo 35 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria que sean titulares de las instalaciones en las que se realicen las actividades relativas al almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada.

2. HECHO IMPONIBLE

La base imponible se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades objeto de este impuesto con base en los siguientes parámetros según lo establece el artículo 22 de la Ley 15/2012 de 27 de diciembre:

- a) La diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado y almacenado a la finalización y al inicio del periodo impositivo, expresado en kilogramos.
- b) La diferencia entre el volumen de residuos radiactivos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del periodo impositivo, expresado en metros cúbicos.
- c) El volumen de residuos radiactivos de media actividad no incluidos en el apartado b), y de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación

⁷⁷ ROZAS VALDÉS, J.A.: “La tributación estatal sobre los residuos nucleares: un análisis crítico” ... ob. cit. pág. 13

para su almacenamiento durante el periodo impositivo expresado en metros cúbicos.

En lo relativo a la base liquidable en el almacenamiento centralizado de residuos de media, baja y muy baja actividad a los que se refiere el apartado c), se obtendrá por aplicación a la base imponible de un coeficiente multiplicador K de reducción, de acuerdo con la siguiente expresión:

$$\text{Base Liquidable} = K \times \text{Base Imponible}$$

La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible o a la base liquidable los siguientes tipos impositivos:

- Almacenamiento de combustible gastado 70 euros por Kilogramo de metal pesado.
- Almacenamiento de residuos radiactivos 30.000 euros por metro cúbico de residuo.
- Para residuos radiactivos de baja y media actividad 10.000 euros por metro cúbico mientras que para los residuos de muy baja actividad será de 2.000 euros por metro cúbico.

IX. FUTURA REFORMA EN LA IMPOSICIÓN DE LA LUZ

Existe un amplio debate político relacionado con la Luz y sus impuestos asociados, debido al encarecimiento de la energía y los beneficios que obtienen los operadores energéticos. Por ello, el Gobierno estudia aumentar la presión fiscal a las eléctricas, redistribuyendo una parte de los beneficios que ahora obtienen las compañías eléctricas como consecuencia de la progresiva subida en el precio del Mw/h, para que una parte de las ganancias que generan esos precios puedan ser utilizadas para financiar gastos de las administraciones.

Recientemente se ha remitido a las Cortes un proyecto de Ley con el fin de crear un nuevo impuesto extraordinario para gravar dichos beneficios de las compañías eléctricas, de esta forma se pretende agilizar la tramitación del nuevo impuesto, pues se

prescindirá de los trámites de consulta pública previa y de audiencia e información pública que exigiría la Ley si se tramitase como un proyecto de ley del Gobierno. Según se ha argumentado por el actual ejecutivo, el futuro impuesto será una medida eficaz para contraer la carestía del precio de la electricidad para los consumidores y empresas, asimismo el hecho imponible del nuevo impuesto será el beneficio extraordinario que obtienen las empresas productoras de electricidad por el sobreprecio que marca el sistema marginalista de las subastas diarias, aunque los costes de producción serán muy inferiores⁷⁸.

Es preciso indicar que este nuevo impuesto este recomendado en la reciente estrategia europea RePower EU, que nace para obtener una energía más asequible, segura y sostenible tras la invasión de Ucrania y la réplica de Rusia a las medidas sancionadoras europeas. El nuevo impuesto que se pretende crear actuaría en principio sobre la generación de la energía eléctrica, sin descartar la posibilidad de aplicar una escala en función de las fuentes energéticas utilizadas para producirla. Con una propuesta para su entrada en vigor el día 1 de enero de 2023, siendo la fecha de devengo del 1 de enero 2022 a 31 de diciembre 2022, aunque aún no se tiene claro su forma de aplicación⁷⁹. Diversos Países de la Unión Europea ya están aplicando impuestos en ese sentido, en Italia por ejemplo se ha aprobado un impuesto extraordinario y que de forma puntual gravara el 25% de estos beneficios.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) también ha propuesto al ejecutivo español, subir los impuestos a las compañías eléctricas para poder dedicar una parte de los ingresos a compensar la subida de la factura de la luz que pagan tanto los consumidores particulares como las empresas.

No obstante, este impuesto puede generar conflictos con algunas Comunidades Autónomas, dado que diez de los diecisiete territorios aplican impuestos ambientales propios a distintas fases del negocio eléctrico y se verían obligados a suspenderlos, y a

⁷⁸ BAYONA, E.: “Las claves del nuevo impuesto a las eléctricas” Consultado en el siguiente UPL: <https://www.publico.es/economia/claves-nuevo-impuesto-electricas.html/amp>. Fecha de consulta 28/06/2022

⁷⁹ PALACIOS, L., MARTÍNEZ, E.: “Nuevo impuesto a las eléctricas que afectará ya al ejercicio 2022”. Consultado en el siguiente UPL: <https://www.leonoticias.com/economia/nuevo-impuesto-electricas-20220625133027-ntc.htm>. Fecha de consulta 26/06/2022

esperar una compensación por ello, si lo que ya gravan coincide con lo que fuese a gravar el nuevo tributo de ámbito estatal.

Es difícil evaluar este nuevo impuesto, debido a la incertidumbre que existe en cuanto a su funcionamiento y repercusión, aunque en un principio su valoración puede ser positiva puesto que afectará a las compañías eléctricas, es muy probable que estas trasladen su coste a los contribuyentes, incrementando aún más la factura de la luz.

CONCLUSIONES

De la investigación realizada se han obtenido las siguientes conclusiones:

Primera-. La composición de la factura de la electricidad.

El precio final de la factura eléctrica está formado por tres elementos básicos, costes de producción, peajes y otros cargos e impuestos. Con carácter general, los costes de producción son fijados libremente en el mercado mayorista en función de la oferta y la demanda, constituyendo el sistema de cálculo el uso de las materias primas para su generación, tales como el gas natural, lo cual determina un encarecimiento en el incremento del coste de producción. Adicionalmente la producción de energía mediante tecnologías que usan combustibles fósiles ha contribuido al encarecimiento de la factura debido al coste de los derechos de emisión.

Los peajes y diversos cargos pueden representar prácticamente la mitad de la factura eléctrica, entre los que se encuentran los impuestos que gravan la electricidad. Algunos de ellos gravan directamente a los consumidores, mientras que otros gravan a las entidades productoras y distribuidoras.

Segunda-. La incidencia de la pertenencia a la Unión Europea en la fijación del precio de la luz.

La pertenencia de España a la Unión Europea, es determinante para que la adecuación de los precios de la luz no se realice de forma aislada e individual por cada país. La unificación europea en lo relativo a la fórmula de cálculo en el precio de la electricidad, ha implicado que cada país haya adaptado su normativa y cómputo particular. Si existiera una interconexión perfecta entre todos los países el precio sería único.

Tercera-. La imposición sobre la luz y su repercusión al consumidor final.

Los impuestos que gravan la electricidad son los siguientes:

- El Impuesto Especial sobre la Electricidad.
- El Impuesto sobre el Valor Añadido.
- El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.

- El Impuesto sobre la Producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de la energía nucleoelectrónica, es un impuesto de carácter directo y naturaleza real, grava como su propio nombre indica la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear o residuos radiactivos.
- El Impuesto sobre el Almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, tributo medioambiental, directo y real creado para la sostenibilidad energética, y que se aplica sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos.

Aunque solo los dos primeros recaen sobre los consumidores finales, en la práctica todos ellos se han repercutido al consumidor final, sin que las empresas suministradoras asumieran la parte que proporcionalmente les correspondería.

Cuarta-. La pérdida de finalidad del IEE.

El IEE grava el término de consumo, aunque se trata de un impuesto de fabricación, se aplica para garantizar un consumo responsable de la electricidad, pues se considera un recurso limitado. Aunque inicialmente se concibió como un mecanismo de ayuda al sector minero, en la actualidad se ha abandonado esa finalidad, aunque el impuesto se mantiene.

Quinta-. Los efectos de la reducción del IVA en las rentas más bajas.

El IVA constituye un impuesto indirecto relacionado directamente con el consumo y el total de conceptos que figuran en la factura de la luz. Las recientes bajadas en el tipo impositivo del 21%, pasando por el 10% y en la actualidad el 5%, constituyen una medida que no favorece a las rentas más bajas, puesto beneficiará más a que aquellos consumidores que consumen más luz.

Sexta-. Los problemas de compatibilidad del IVPEE con el ordenamiento jurídico.

El IVPEE tiene como principal finalidad reducir el llamado déficit tarifario del sistema eléctrico, sin embargo, aunque se haya reducido tal déficit su regulación suscita dudas en lo relativo a su inclusión en nuestro ordenamiento jurídico, al gravar el mismo

producto que el IEE, la electricidad. En este sentido, el derecho europeo no prohíbe la aprobación de otros tributos sobre el mismo producto, pero exige su afectación a fines concretos.

Séptima-. La finalidad medioambiental como fundamento del establecimiento de impuestos a la electricidad.

Los impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación al igual que el relativo al almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas tienen una pretensión de fomentar a través de su aplicación basada en incentivar la disminución tanto en la producción como del almacenamiento de residuos altamente peligrosos para el medio ambiente un uso más eficiente de dichas energías. Esta finalidad medioambiental ha servido, en los últimos tiempos, como argumento justificativo del establecimiento de numerosos tributos en nuestro país.

Octava-. Conclusión de cierre.

Una gestión perfecta del sistema llevaría a que todos los costes se repercutieran a los consumidores, sin embargo, existen desajustes desde un punto de vista técnico, llevando al sistema a realizar las diferentes incorporaciones de tasas, peajes e impuestos que afectan a la electricidad en cuanto a su producción, distribución, y consumo con el fin de realizar una distribución global de dichos costes, no alcanzando totalmente ese objetivo. Recientemente está en estudio el trasladar una mayor presión fiscal a las empresas eléctricas, estando en estudio la creación de un nuevo impuesto que se aplicaría a los beneficios extraordinarios obtenidos por las distribuidoras, no obstante, es previsible que este nuevo impuesto se traslade nuevamente a los consumidores.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV.: *Prácticum Fiscal 2021*, Aranzadi, 2021, BIB 2021\1728

AA.VV.: “Comentario al art. 9 de la Ley 31/2007, de 30 de octubre, sobre procedimientos de Contratación en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales”, en, JIMÉNEZ APARICIO, E.: *Comentarios a la Legislación de Contratación Pública. Tomo IV*. Aranzadi, 2009, BIB 2009\435

BAYONA, E.: “Las claves del nuevo impuesto a las eléctricas” Consultado en el siguiente UPL: <https://www.publico.es/economia/claves-nuevo-impuesto-electricas.html/amp>. Fecha de consulta 28/06/2022

BUENO MALUENDA, M.C.: “Los Impuestos especiales y sobre consumos específicos. Los Impuestos medioambientales sobre la energía y otros”, en, AA.VV.: *Manual de Derecho Tributario* 1ª Ed., Aranzadi, Navarra, 2015, pág. 50

CALVO VÉRGEZ, J.: “La nueva Fiscalidad de la energía” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4, 2013, págs. 2-3

CALVO VÉRGEZ, J.: “El impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (I)” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 13, 2020, págs. 2-28

CALVO VÉRGEZ, J.: “El impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (II)” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 13, 2020, págs. 2-10

ESCOBAR LASALA, J.J.: “La reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: El nuevo Impuesto Especial sobre Electricidad” *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 3, 2015, pág. 5

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., COBOS GÓMEZ, J.M.: “Luces y algunas sombras, del nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad” *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11, 2016, pág. 3

GAGO RODRÍGUEZ, A.: “Impuestos sobre la electricidad y la energía: Una oportunidad para la consolidación fiscal”, en, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO M. L (Dir.), ORTIZ CALLE E. (Dir.): *La fiscalidad del sector eléctrico*, 1ª Ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017 págs. 16-17.

GARCÍA DE PABLOS, F.: “La legalidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2021, págs. 2-6

HUCHA CELADOR, F.: *Impuestos Especiales (IE)*, Aranzadi, 2015, BIB 2015/76 (consultado en base de datos Aranzadi Instituciones, 01/05/22)

JIMÉNEZ VARGAS, P.J.: “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”, *Revista Quincena Fiscal*. núm. 1, 2016, pág. 20

LÓPEZ LÓPEZ, H.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) [Continuación]*, Aranzadi digital. 2015. BIB 2015/73. (Consultado en la base de datos Aranzadi instituciones, con fecha 12/06/2022)

LÓPEZ LÓPEZ, H.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)*, Aranzadi digital. 2015. BIB 2015/64. (Consultado en la base de datos Aranzadi Instituciones, con fecha 12/06/2022).

MANCHACOSSES GARCÍA E.: “Nueva regulación del IVA sobre los suministros de Gas y Electricidad. Transposición de la Directiva 2003/92/CE (Ley 22/2005 Capítulo I)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 20, 2006, pág. 19

MENÉNDEZ MORENO, A.: “Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2019, pág. 3

MENÉNDEZ MORENO, A.: “Otro Impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (y II) ... A propósito del Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de marzo de 2019”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, 2019, pág. 1

MENÉNDEZ MORENO, A.: “Otro Impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (I). A propósito del Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 5 de marzo de 2019” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10, 2019, pág. 1

MORENO GONZÁLEZ, S.: “*El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado*”, en, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO M. L (Dir.), ORTIZ CALLE E. (Dir.): *La fiscalidad del sector eléctrico*, 1ª Ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017 pág. 154-155-165.

PALACIO Í.: “*Las razones que hay detrás del aumento histórico del precio de la energía en el mercado europeo*”. Consultado en la siguiente UPL: <https://www.businessinsider.es/precio-gas-encareciendo-factura-luz-948021>. Fecha de Consulta 30/04/2022

PALACIOS, L., MARTÍNEZ, E.: “*Nuevo impuesto a las eléctricas que afectará ya al ejercicio 2022*”. Consultado en la siguiente UPL: <https://www.leonoticias.com/economia/nuevo-impuesto-electricas-20220625133027-ntrc.htm>. Fecha de Consulta 26/06/2022.

PASTOR RIDRUEJO, L.: “*Comentario al art. 17 de la Ley 54/1997, de 27 noviembre, del Sector Eléctrico*”, en, AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Energéticas. Tomo I. Ley del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2006, BIB 2007\983

RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, D.: “*Estudios sobre la Economía Española – 2021/2028: Sobre los costes, los precios y el mercado de la electricidad*” Tesis doctoral presentada en la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2021 págs. 2-6

ROZAS VALDÉS, J.A.: “*El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario*”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 13, 2015, págs. 1-4.

ROZAS VALDÉS, J.A.: “*La tributación estatal sobre los residuos nucleares: un análisis crítico*”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 8, 2014, pág. 13

RUIZ DE APODACA ESPINOSA, A.M.: “*Régimen jurídico de la gestión de los residuos nucleares*”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, núm. 16, 2019, pág. 3

SUAZ BARBERO, A.: “*Análisis económico y financiero del subsector Electricidad y Gas del IBEX 35*” Trabajo fin de estudios presentado en la Facultad de Turismo y Finanzas de la Universidad de Sevilla, Sevilla, 2016, pág. 3.

YÁNEZ, C.: “Compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa comunitaria”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm.972, 2021, págs. 1-2

ANEXO LEGISLATIVO

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. BOE núm. 312 de 29 de diciembre de 1992.

Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales. BOE núm. 179 de 28 de julio de 1995.

Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. BOE núm. 313 de 31 de diciembre de 1997.

Real Decreto 112/1998, de 30 de enero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales. BOE núm. 27 de 31 de enero de 1998

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea. BOE núm. 277 de 19 de noviembre de 2005,

Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. BOE núm. 259 de 27 de octubre de 2009.

Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio. BOE núm. 53 de 2 de marzo de 2010

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. BOE núm. 312 de 28 de diciembre de 2012.

Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico. BOE núm. 310 de 27 de diciembre de 2013

Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales y de modificación del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. BOE núm. 317 de 30 de diciembre de 2017

Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión

del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua. BOE núm. 151, de 25 de junio de 2021.

Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad. BOE núm. 221, de 15 de septiembre de 2021.

Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables. BOE núm. 305, de 22 de diciembre de 2021.

Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania. BOE núm. 76, de 30 de marzo de 2022.

Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma. BOE núm. 152, de 26 de junio de 2022