

Aspectos generales de la fiscalidad medioambiental.

Especial análisis de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética

General notions of environmental taxation.
Analysis of the Law 15/2012, 27 December,
about tax measures for energy sustainability

Resumen: La fiscalidad ambiental es una herramienta de los Estados que ha tomado gran relevancia en los últimos años ante la creciente necesidad de configurar una sociedad más sostenible. En el presente trabajo se estudia los aspectos básicos que determinan esta materia, además de ofrecer un análisis de los controvertidos impuestos creados por la Ley 15/2012.

Abstract: Environmental taxation is a useful tool of the states that has become highly relevant in recent years due to the growing need to shape a more sustainable society. This work studies the basic aspects that determine this matter, plus the analysis of the disputed taxes created by Law 15/2012.

Autor: Aída Emilia García Molina
Director: José Antonio Cordero García

GRADO EN DERECHO
ALMERÍA, JUNIO DE 2020

Índice de contenidos

| | |
|--|----|
| Índice de contenidos..... | 2 |
| Abreviaturas..... | 3 |
| 1. Introducción..... | 4 |
| Justificación..... | 4 |
| Conceptos fundamentales y estructuración del estudio | 5 |
| 2. Marco normativo comunitario e internacional..... | 7 |
| 2.1. Derecho originario y principio de “quien contamina paga”..... | 7 |
| 2.2. Los Programas de Acción en materia de Medio Ambiente..... | 8 |
| 2.3. Las Directivas: en especial, la Directiva 2003/96/CE..... | 8 |
| 2.4. Situación actual de los impuestos ambientales en Europa..... | 9 |
| 2.5. Panorama internacional..... | 11 |
| 3. Marco normativo estatal..... | 13 |
| 3.1. Constitución de 1978 y principios rectores..... | 13 |
| 3.2. Reparto de competencias..... | 16 |
| 3.2.1. Nivel estatal..... | 17 |
| 3.2.2. Nivel autonómico..... | 17 |
| 3.2.3. Nivel local..... | 19 |
| 4. Fiscalidad medioambiental dentro el sistema tributario español..... | 21 |
| 4.1. La necesidad de los impuestos ambientales..... | 22 |
| 4.2. Impuestos ambientales estatales según la AEAT..... | 25 |
| 4.2.1. Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética..... | 25 |
| 4.2.2. 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.... | 26 |
| 4.2.3. Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos. | 28 |
| 5. Análisis de la ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética..... | 30 |
| 5.1. El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE)..... | 31 |
| 5.1.1. Cuestiones relativas al hecho imponible y a la base imponible..... | 33 |
| 5.1.2. Posible incompatibilidad con el IAE..... | 35 |
| 5.1.3. Incompatibilidad con el Derecho de la UE: Asunto C-220/19..... | 36 |
| 5.2. Impuestos sobre residuos nucleares..... | 41 |
| 5.2.1. Elementos del IPCN..... | 42 |
| 5.2.2. Elementos del IACN..... | 42 |
| 5.2.3. Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2019..... | 43 |
| 5.3. Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica | 44 |
| 5.3.1. Elementos del canon..... | 45 |
| 5.3.2. Finalidad ambiental..... | 45 |
| 5.3.3. Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2019..... | 46 |
| 6. Conclusiones..... | 49 |
| 7. Bibliografía..... | 52 |

Abreviaturas

AEMA: Agencia Europea de Medio Ambiente

ap.: Apartado

Art.: Artículo

CC.AA: Comunidad Autónoma

CDR: Comité Europeo de las Regiones

CE: Constitución Española

FMI: Fondo Monetario Internacional

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

LRBRL: Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local

OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos

PMA: Programas de Acción en materia de Medio ambiente

STC: Sentencia del Tribunal Constitucionales

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

TC: Tribunal Constitucional

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TS: Tribunal Supremo

TSJ: Tribunal Superior de Justicia

TUE: Tratado de la Unión Europea

UE: Unión Europea

1. Introducción

Justificación

El rápido desarrollo económico de la mayoría de los países y el uso despreocupado de los recursos naturales ha llevado a la actualidad una crisis ambiental que requiere de una eficaz solución a nivel global. La preocupación por el medioambiente ha adquirido en los últimos años unas dimensiones sin precedentes: la sociedad es plenamente consciente de las consecuencias que suponen la actividad humana en el medio, convirtiéndose en toda una exigencia social el respeto del mismo.

La política fiscal se ha convertido en una de las herramientas más versátiles para dar operatividad a las crecientes exigencias ambientales que permite, junto a las políticas de fomento e incentivación de las actividades de los particulares, la obtención de ingresos para financiar los gastos destinados a la protección, conservación y reparación del medio, así como para desincentivar todas las actividades que se presenten perjudiciales para el medio.

España presenta una fiscalidad muy segmentada entre los distintos niveles territoriales, cada uno de ellos con capacidad de obrar en materia ambiental, que en ocasiones dificulta la correcta armonización, necesaria para ofrecer una respuesta eficaz y coordinada a los problemas que se presenten. A esto hay que sumarle la normativa comunitaria, muy implicada en la configuración de un marco ambiental que acoja a todos los Estados miembros para colaborar en la consecución de un futuro más sostenible.

Se trata de un tema muy interesante y actual que merece la pena estudiar para poder comprender las circunstancias en las que se sitúa, pues, como consagra el art. 45 de la Carta Magna, a todos corresponde el deber de conservar el medio.

Por ello, en el presente trabajo se pretende abordar de manera generalizada los aspectos que determinan la fiscalidad medioambiental, sus principios y sus principales tributos. Además, se analizará las diversas figuras impositivas establecidas por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, de actualidad por el elevado número de controversias que han suscitado y que aún se mantienen abiertas, tanto en el ámbito estatal como en el comunitario.

Conceptos fundamentales y estructuración del estudio

Antes de proceder al estudio de esta materia, es preciso hacer referencia a una serie de conceptos fundamentales que aparecerán a lo largo del trabajo.

El primero de ellos es el concepto de “medioambiente”, el cual tiene diversas concepciones. A efectos de este trabajo, se empleará la definición dada por la jurisprudencia del TC, fundamentalmente de su sentencia 102/1995, de 26 de junio, que opta por darle una definición expansionista comprendida por el patrimonio natural, agrupando en torno a este concepto no sólo los recursos naturales, sino los diversos elementos artificiales destinados al servicio de las necesidades humanas.

Estrechamente relacionado con el medioambiente está la “contaminación”, su peligro más latente. Se hace referencia al art. 3.2, párrafo primero, de la Directiva (UE) 2010/75¹, que lo define como “la introducción directa o indirecta, mediante la actividad humana, de sustancias, vibraciones, calor o ruido en la atmósfera, el agua o el suelo, que puedan tener efectos perjudiciales para la salud humana o la calidad del medio ambiente, o que puedan causar daños a los bienes materiales o deteriorar o perjudicar el disfrute u otras utilidades legítimas del medio ambiente”.

Por último, y no menos importante, el concepto de impuesto medioambiental, en torno al cual gira toda la fiscalidad ambiental. La definición más acertada es la que ofrece la OCDE, asumida también por la UE: es un impuesto medioambiental la “exacción cuya base imponible específica produce manifiestamente efectos negativos en el medio ambiente o destinada a gravar determinados bienes, servicios o actividades de forma que los costes medioambientales se incorporen a sus precios o de forma que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas del medio ambiente”². Características que deberán estar presentes en toda la estructura del impuesto y que permita de esta manera diferenciarlo de los impuestos no medioambientales³.

1

Unión Europea. Directiva (UE) 2010/75 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, sobre las emisiones industriales (prevención y control integrados de la contaminación). *Diario Oficial de la Unión Europea*, núm. L 334, 24 de noviembre de 2010, pp. 17-119.

² Unión Europea. Reglamento (CE) 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado. *Diario Oficial de la Unión Europea*, L 214/3, 9 de agosto de 2008, pp. 3-47 (art. 17.10).

³ España. Tribunal Constitucional. Sentencia núm. 122/2012 de 5 de junio, FJ 4.

Tras haber delimitado los aspectos más básicos necesarios para el entendimiento del estudio, este trabajo va a estructurarse de la siguiente manera:

El primer bloque se destina a la determinación de la normativa comunitaria aplicable al caso, así como los medios que poseen las instituciones de la UE para poder gestionar y armonizar la fiscalidad ambiental en todos los Estados miembros. Además, se hará una breve referencia a la OCDE y al FMI como organismos internacionales con gran incidencia en este tema.

Le sigue un estudio del marco estatal español. Por un lado, se expondrán los principios rectores del sistema tributario, con especial incidencia en la particularidad que pueden presentar en los impuestos ambientales, y por otro, se explicará el reparto de las competencias entre los distintos niveles territoriales (estatal, autonómico y local).

En tercer lugar, se atenderá a los fundamentos de los impuestos ambientales y su clasificación, así como al desarrollo de los aspectos más importantes de las principales figuras impositivas ambientales de carácter estatal.

Posteriormente se realizará un análisis más concreto de cada uno de los tributos que integran la Ley 15/2012, mencionando sus elementos fundamentales y la concreción de los puntos más controvertidos, haciendo referencia a su recorrido jurisdiccional estatal y comunitario.

Finalmente, en las conclusiones se recogerán resumidamente los aspectos más relevantes tratados a lo largo del trabajo y unas reflexiones personales sobre la necesidad de una efectiva reforma fiscal en materia medioambiental.

2. Marco normativo comunitario e internacional

Para iniciar el análisis del marco normativo que rodea a los impuestos de carácter medioambiental es necesario dar comienzo con la identificación de la normativa comunitaria aplicable en esta materia, en tanto que el Derecho español, como Estado miembro que es, se encuentra subordinado a las determinaciones de la Unión Europea como consecuencia del principio de primacía del que ésta disfruta.

2.1. Derecho originario y principio de “quien contamina paga”

Para la UE, este asunto de la necesidad de ofrecer una respuesta a los problemas medioambientales y garantizar un desarrollo sostenible no es extraño, presente desde los primeros pasos en sus concepciones hacia la creación de un mercado interior, como así lo establece el apartado tercero del art. 3 TUE: “*La Unión establecerá un mercado interior. Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa (...)*”, y, más concretamente, el art. 191 TFUE, contenido en su Título XX sobre medioambiente, que, entre otras importantes consideraciones sobre la dirección de la política comunitaria hacia la conservación, protección y mejora de la calidad del medio natural, configura en su apartado segundo el fundamental principio de *quien contamina paga*, de gran relevancia en esta materia y que se irá tratando a lo largo del trabajo.

Considerando el ya mencionado art. 191 TFUE, la política de la UE destinada para este ámbito deberá -sin olvidar la diversidad existente en las distintas regiones- desarrollar sus determinaciones con el objetivo alcanzar el máximo nivel de protección, basándose en el principio de corrección de los atentados al medioambiente, los principios de cautela y de acción preventiva, y en el principio de *quien contamina paga*. Éste último, desarrollado materialmente por la Directiva 2004/35/CE⁴, se encuentra presente en la práctica legislativa de todos los Estado miembros y consiste en la necesidad de que los titulares de aquellas actuaciones que produzcan algún tipo de contaminación deben asumir los costes de su gestión para evitar o paliar los daños generados al medioambiente o a la salud humana. Además, lejos de ser un principio poco considerado, ha sido objeto de continuo tratamiento en la jurisprudencia del TJUE, que ha determinado a este principio como una forma o variante del de proporcionalidad en relación con las actuaciones contaminantes y

⁴ Unión Europea. Directiva (CE) 2004/35 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales. *Diario Oficial de la Unión Europea*, núm. L 143, de 30 de abril de 2004, pp. 56-75.

las consecuencias derivadas de éstas con negativa incidencia en el medio⁵.

Este Derecho originario, y su nociones materiales, acaban por constituirse como un fundamento legal que legitima la creación de instrumentos de gestión de este tipo de riesgo y daños ambientales, entre ellos la elaboración de tributos de carácter extrafiscal para orientar su recaudación a la protección y restauración del medioambiente.

2.2. Los Programas de Acción en materia de Medio Ambiente

Uno de esos instrumentos enfocados para alcanzar entre los Estados miembros hacia futuras estrategias comunes en el ámbito medioambiental son los denominados “Programas de Acción en materia de Medio Ambiente” (PMA). Inspirados tras la Cumbre de París de 1972, los PMA, desde la adopción del primer programa en 1973, ha proporcionado a la UE los marcos necesarios para la política medioambiental y climática y han contribuido no solo a lograr alcanzar los objetivos ambientales sucesivamente propuestos, sino también integrar el medioambiente en otras áreas políticas de la UE, como es de la fiscalidad.

El 4 de octubre de 2019, el Consejo publicó las conclusiones del séptimo programa, cuya vigencia ha sido desde 2013 hasta este año, en las que se insiste la “necesidad urgente de construir una Europa climáticamente neutra, ecológica, justa y social”⁶. En estas conclusiones se ha hecho hincapié en que el bienestar futuro está en peligro debido a la aceleración en la contaminación, pérdida de biodiversidad y el abuso de los recursos naturales, para lo que pidió a la Comisión que para principios de este año se determinaran las propuestas y objetivos para la creación del octavo PMA para el periodo 2021-2030, con especial incidencia en restaurar y conservar la biodiversidad, así como la petición de la adopción de un Plan de Acción para la Economía Circular⁷.

2.3. Las Directivas: en especial, la Directiva 2003/96/CE

Las Directivas son las grandes herramientas de las que dispone la UE para obligar a alcanzar el mayor grado de armonización en los tributos de todos los Estados miembros. En el ámbito de la regulación de los impuestos especiales destacan las recientes publicaciones, del 27 de febrero de este año, de tres actos legislativos que son de aplicación obligada a todos los Estados: la Directiva

⁵ Por ejemplo, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de abril de 1999, *Standley y otros y The Queen*, C-293/97, EU:C:1999:215; y sentencia de 16 de julio de 2009, *Futura Immobiliare srl Hotel Futura y otros*, C-254/08, EU:C:2009:479.

⁶ Agenda Estratégica de la UE para el periodo 2019-2024, adoptada por el Consejo Europeo el 20 de junio de 2019.

⁷ Actualmente aprobado, con fecha del 12 de marzo de 2020, la cual forma parte de la Estrategia Industrial de la UE, y ha presentado una serie de medidas para que los productos duren más tiempo, sean más fácilmente reutilizables, reparables y reciclables, y, sobre todo, para que incorporen material reciclado.

(UE) 2020/262, del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, que deroga la anterior Directiva 2008/118/CE -de importancia en el análisis de la Ley 15/2012-; el Reglamento (UE) 2020/261, del Consejo, de 19 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento (UE) n° 389/2012 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales por lo que se refiere al contenido de los registros electrónicos; y la Decisión (UE) 2020/263 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero de 2020, relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales.

Dado que la armonización de tributos entra dentro de las competencias de la UE, la fiscalidad de carácter medioambiental opera, evidentemente, a través de tributos armonizados en gran parte de los Estados miembros cuyas pautas generales son impuestas a través de las Directivas. A través de la anteriormente mencionada Directiva se ha realizado la refundición de las distintas modificaciones de las que había venido sufriendo la anterior Directiva 2008/118/CE, del Consejo, estableciendo el régimen armonizado general de los impuestos especiales, cuyo fin principal es garantizar un correcto funcionamiento del mercado interior, de gran relevancia en este estudio por afectar, entre otros, a los productos energéticos y electricidad regulados por la Directiva 2003/96/CE⁸, de tributación de la energía.

Los tributos armonizados sobre la energía, cuyas determinaciones generales vienen dadas por la Directiva sobre la tributación de la energía, creada con el fin de unificar en el mercado interior el sector de la energía mediante el establecimiento de una serie de normas comunes a seguir por los Estados miembros en sus transposiciones.

Para conseguir esa armonización, la Directiva configura las directrices mínimas de tributación para esta materia, sin dejar de lado la libertad de los Estados miembros para que la adapten de la forma que mejor consideren, sin que puedan afectar negativamente al mercado interior, a través de la imposición de tarifas nacionales que respeten los tipos mínimos establecidos (art. 4), la adopción de tipos diferenciados para ciertas actividades a las que se pretenda un mejor desarrollo en su competencia (art. 5), e incluso la creación de exenciones (art. 7).

2.4. Situación actual de los impuestos ambientales en Europa

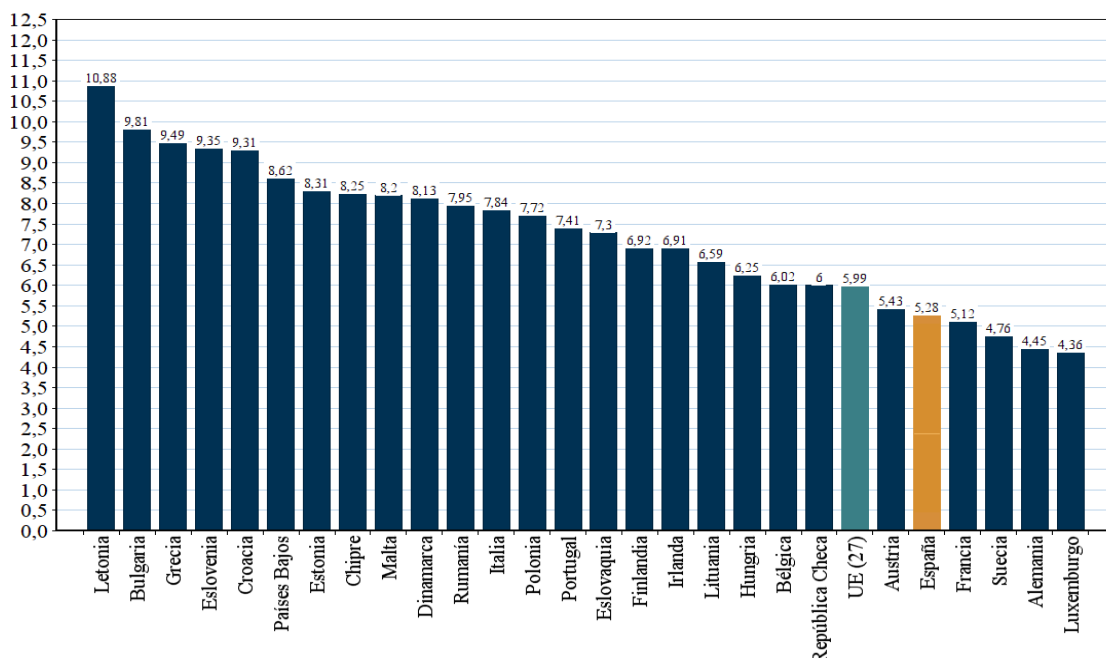
Los últimos datos muestran que el crecimiento de la “fiscalidad verde”, considerado tanto a

⁸ Unión Europea. Directiva (CE) 2003/96 del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. *Diario Oficial de la Unión Europea*, núm. L 283, 31 de octubre de 2003, pp. 51-70.

nivel comunitario como individualmente por Estado miembro, se ha manifestado tímidamente y que no está siendo del todo satisfactorio. Según la Eurostat, desde 2002 “la participación de los ingresos por impuestos ambientales en los ingresos totales del Gobierno provenientes de impuestos y contribuciones ambientales ha disminuido ligeramente”. Teniendo en cuenta las recientes actualizaciones, en 2018 la UE ha recaudado un total de 324.636,7 millones de euros en concepto de impuestos medioambientales, que supone un 5,99 % de la recaudación total; un crecimiento porcentual del 2,73 % con respecto al año precedente.

De esa recaudación, solamente el sector de la energía comprende el 77,7 % (unos 252.110 millones de euros), haciendo gala de su posición como principal objetivo en la tributación ambiental; la carga fiscal ambiental, tanto a nivel estatal como europeo, va concentrarse con más fuerza en este sector respecto de otros ámbitos con posible mayor incidencia en el medio. Así, los datos comunitarios muestran que este porcentaje destaca frente al resto de categorías, de peso menos relevante, como los impuestos relativos a la contaminación y recursos, con apenas un 3,3 %, o los que gravan el transporte, que comprenden un 19,1 %.

Figura no. 1: Porcentaje de los impuestos ambientales respecto del total recaudado, por países para el año 2018.



Elaboración propia a partir de los datos de Eurostat

En 2011, la Comisión sugirió una meta conjunta para todos los Estados miembros, consistente en alcanzar para 2020 al menos un 10 % en la tributación ambiental⁹, con el objetivo de “lograr una mayor eficiencia de los recursos”, alegando que “los cambios impositivos bien diseñados pueden ser extremadamente efectivos para inducir cambios de comportamiento”.

No obstante, parece que prácticamente ningún Estado miembro ha sabido dar respuestas eficaces para alcanzar aquel objetivo, solo algunos han podido aproximarse como Letonia (10,88 %), Bulgaria (9,81 %) o Grecia (9,49 %). En general, en 2018 prácticamente todos los Estados notificaron una relación menor de ingresos por tributos medioambientales, tanto en términos absolutos como relativos, que según la Eurostat se situaron dichos descensos en torno a los 0,4 puntos porcentuales (aunque algunos Estados registraron bajadas más significantes, como en Grecia del 0,8).

En España es también una asignatura pendiente. A la vista de la gráfica, se sitúa en la cola de los Estados miembros con un 5,28 %, solo por delante de Francia, Suecia, Alemania y Luxemburgo, cosa que no parece haber cambiando a lo largo de los años pues se ha ido manteniendo en torno al mismo porcentaje.

2.5. Panorama internacional

Más allá del ámbito de la UE, hay una serie de instituciones internacionales de las que España forma parte que inciden igualmente en esta materia y en cuyos programas siempre ha habido una cierta incidencia en los objetivos de fiscalidad medioambiental, como son, por ejemplo, el Fondo Monetario Internacional (FMI) o la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, de los que se hará una breve referencia con respecto a esta materia (OCDE).

El FMI, constituido en 1944 y con 189 Estados miembros, tiene como finalidad la promoción de la estabilidad financiera y la cooperación monetaria internacional, facilitar el comercio internacional, promoción del empleo, contribuir a la reducción de la pobreza y alcanzar un crecimiento económico sostenible. Este último punto ha supuesto uno de los más actuales retos en el seno de esta organización, para lo que ha constituido un efectivo entramado institucional que proporciona una gran ayuda a los Estados que lo precisen para informarse sobre estas cuestiones, a través de elaborados estudios de investigación, y asesorarse de una manera más técnica sobre los

⁹ Comunicado de la Comisión al Parlamento, al Consejo, al Comité Económico y social y al Comité de regiones, “Roadmap to a resource efficient europe”, de 29 de septiembre de 2011, *Diario Oficial de la Unión Europea*, Documento 52011DC0571.

aspectos de la fiscalidad medioambiental.

Por otro lado, la OCDE fue creada en 1961 y cuenta actualmente con treinta y ocho miembros. En materia fiscal ha tenido muy de cerca los asuntos de carácter medioambiental, definiendo estos impuestos como “aquellos cuya base imponible es una unidad física -o representación de ella- de algo que tiene un impacto negativo, certero y específico sobre el medioambiente”¹⁰, proporcionando estudios, información, orientaciones y modelos fiscales a los Estados para que adopten las medidas necesarias encaminadas a la disminución de las externalidades negativas producidas por las distintas actividades económicas¹¹. De igual manera que el FMI, para la OCDE los impuestos son una gran herramienta para alcanzar efectivamente un “crecimiento verde” en la economía mundial, a través del gravamen directo de aquellas actividades que ocasionen daños en el medioambiente y cuya recaudación se considera beneficiosa para financiar todo tipo de actividades, no únicamente las de tipo ambiental.

¹⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Portal de la OCDE [Consultado el 15 de marzo de 2020]: “*Environmental related taxes are taxes whose tax base is a physical unit (or a proxy of it) of something that has a proven, specific, negative impact on the environment*”. Recuperado de <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=6437>

¹¹ Por ejemplo, la publicación del *Chapter 5. A Guide to Environmentally Related Taxation for Policy Makers*, de 2010.

3. Marco normativo estatal

Una vez definido el ámbito supranacional, trataremos las determinaciones normativas generales que engloban a los tributos de carácter medioambiental y las competencias de los distintos entes territoriales en esta materia.

3.1. Constitución de 1978 y principios rectores

La Constitución de 1978 manifiesta claramente una preocupación por la protección y conservación del medioambiente y de todos los recursos naturales. Siendo prácticamente innovadora en su regulación con respecto a las Constituciones de su época de otros Estados, la española acaba por consagrar las crecientes necesidades ecológicas en su art. 45 CE:

- “1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.
2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.
3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.”

Estas líneas vienen a consagrar el derecho de todo ciudadano, no solo disfrutar del medio, sino a disfrutarlo en las mejores condiciones posibles; derecho que configura una doble responsabilidad, una de lado de la ciudadanía, quienes tienen un deber de conservarlo, y otra de mano de los poderes públicos, a los que se le atribuyen poderosas facultades, e incluso sancionadoras, para poder hacer efectiva la obligación que pesa sobre ellos de proteger, mejorar, defender y restaurar el medioambiente. Este artículo resulta de gran relevancia en los tributos medioambientales pues supone la base legal de los mismos, proporcionando esa legitimidad necesaria para actuar y así cubrir los fines encomendados a los poderes públicos, empleando fondos que permitan afrontar los gastos públicos que de esa actividad se generen.

Además, hay que tener en cuenta que estas figuras, como tributos que son, deben respetar en todo momento el cuadro de principios básicos que le afectan y que se encuentran recogidos principalmente en el art. 31.1 CE, más allá de la finalidad medioambiental que justifica su

existencia¹², como igualmente viene determinado en la propia LGT, que se constituye como “el eje central del ordenamiento tributario y establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud de la Constitución” (art. 1.1, LGT, de 17 de diciembre). En este sentido, se destacan:

- Principio quien contamina, paga, es decir, el deber de asumir y compensar los costes derivados de los actos que afecten negativamente al medio, característico de la normativa comunitaria a la que ya se ha hecho referencia, y que cuenta con su referente constitucional en el art. 45 CE, apartado tercero *in fine*, al mencionar “la obligación de reparar el daño”. De acuerdo con el jurisprudencia del TC, este principio no puede suponer una alteración al resto de principios del ordenamiento.

- Principio de capacidad económica, que implica la posibilidad de hacer frente a las obligaciones tributarias exigibles en función de la manifestación de riqueza real, que debe guardar una directa relación con el fin del tributo¹³.

- Principio de igualdad, que supone que cuando concurren situaciones económicas en las que haya identidad en sus elementos, ello necesariamente supone una imposición fiscal igual, rechazándose de facto cualquier acto discriminatorio -que no significa un trato diferencial que se derive de situaciones de hechos diferentes-. Aquí, en los impuestos ambientales el criterio de territorialidad entra en juego, pues no solo podrá determinar valoración de un mismo hecho imponible dentro de cada CC.AA, sino incluso dentro del propio mercado interior, otorgando un tratamiento fiscal distinto que puede afectar a la competitividad. Estas desigualdades solo se pueden permitir en tanto que se justifiquen en los propios mandatos constitucionales.¹⁴

- Principio de progresividad, que, en consonancia con el de igualdad, implica la necesidad de que el gravamen sea creciente con el aumento de la base imponible. El art. 31.1 CE viene a concluir al indicar que “[...], en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”, haciendo referencia a un último

¹² YAGÜE BALLESTER, I. (1999), “Impuestos Verdes Autonómicos vs Principio Tributarios del Ordenamiento Español”, *Observatorio Medioambiental*, núm. 2, pp. 331-369, Madrid, pp. 344-345: “(...) si a través de una ley fiscal se establece un impuesto ecológico (...) deberá tener en cuenta, por un parte los principios del artículo 31.1 CE, y por otro, los principios rectores de la política económica en el campo del medio ambiente; es decir, el uso racional de los recursos naturales (desarrollo sostenible) y la reparación del daño causado (principio quien contamina, paga)”.

¹³ España. Tribunal Constitucional. Sentencia 194/2000, de 19 de julio: “[...] el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza, de tal manera que el medio que se articula para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin”.

¹⁴ BORRERO MORO, C.J. (1997), “El principio de igualdad y la tributación ambiental: el impuesto balear sobre las instalaciones que incidan en el medio ambiente”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi vol. I parte Estudio, núm. B 1997/25*: “Las discriminaciones razonables y justificadas son aquellas que se fundamentan en los mandatos constitucionales”.

principio de importancia con respecto al de progresividad: el principio de no confiscatoriedad, y es que los tributos en su conjunto no pueden suponer una privación de la renta de las personas. Éste último supone un límite para el propio sistema tributario que, en referencia a los tributos medioambientales, implica que éstos no pueden establecerse sin un fin concreto y justificado.

Es preciso destacar el principio de capacidad económica, pues en los tributos medioambientales el contenido de este principio no parece ser tan axiomático en tanto que se respaldan en otros principios constitucionales -como el principio de quien contamina paga y los deberes del art. 45 CE- y su fin último no es el de recaudar. Esto se traduce en que en los tributos extrafiscales se da un trato diferenciado a personas con igual capacidad económica, según la finalidad de los mismos fundados en fines de política social, no recaudatorios. Sin embargo esto no significa que, como ha venido reiterando el TC, el carácter extrafiscal esté exento del cumplimiento del principio de capacidad económica, sino que estos tributos deben de compatibilizarse con aquél, ya que en mayor o menor medida todo impuesto guarda un fin recaudatorio, incluso los extrafiscales.

Sin duda, cuando la Constitución recoge que todos van a contribuir “de acuerdo con su capacidad económica”, lo que establece es un claro límite al legislador tributario. Va a prohibir que éste pueda instaurar figuras tributarias cuyos objetos no supongan una clara manifestación de la riqueza real o potencial, independientemente de su encaje dentro del propio sistema tributario, su naturaleza personal o real, o su fin fiscal o extrafiscal¹⁵, es decir, todos y cada uno de los tributos están obligados a respetar el principio de capacidad económica que recoge el art. 31.1 CE, incluidos, obviamente, los de carácter medioambiental.

Toda figura tributaria debe girar en torno a un elemento económico que muestren una riqueza real que permita gravar con seguridad la capacidad económica, elementos como pueden ser la renta o el consumo, lo que implica que la finalidad de los mismos sea plenamente recaudatoria. Pero la LGT, pese a que no se recoja nada al respecto en la Constitución, permite la existencia de tributos que no se configuren sobre dichos índices, sino que van a tener una finalidad extrafiscal, es decir, van a justificarse en otros fines más allá de los meramente económicos, fundados en intereses sociales. Así se ha consolidado desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, cuando indica que se

¹⁵ España. Tribunal Constitucional. Sentencia 193/2004, de 4 de noviembre: “el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos -sea cual fuere (...) su fin fiscal o extrafiscal (...) - cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica”.

permite la creación de impuestos que “respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza, todo ello siempre que no desconozca o contradiga el principio de capacidad económica o de pago”, bastando que dicha capacidad económica “exista, como riqueza o renta real o potencial”. Es decir, lo que va a prohibir el TC son aquellos casos “en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia”¹⁶. Es esa riqueza potencial la que legitima al legislador a la creación de figuras que garanticen la conservación del medio.

Por todo ello, los impuestos de carácter medioambiental van a precisar de un exhaustivo control en su idoneidad y proporcionalidad, requiriéndose no solo una justificación de los motivos por los que es necesaria su adopción, sino la presencia en todo su estructura normativa de esa finalidad ambiental, y, sobre todo, constatar que éstos se encuentran fundamentados en otros principios o preceptos constitucionales que hagan valer su finalidad social.

3.2. Reparto de competencias

El ámbito competencial de esta materia se estructura bajo el reparto de las competencias fiscales entre las distintos niveles de Administraciones territoriales: estatal, autonómico y local, cada uno con sus facultades y capacidades normativas tanto tributarias como medioambientales¹⁷.

El art. 149.1.23º CE determina que será una competencia exclusiva del Estado “la legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección”, así como la potestad legislativa para poder establecer tributos, según el art. 133.1 CE. No obstante, a las CC.AA también tienen un papel muy importantes en ambos ámbitos -medioambiental y fiscal-, pues a ellas les corresponde la gestión (arts. 148.1.9º y 133.2 CE, respectivamente), siempre conforme a las leyes y a la Constitución. Por completar el marco de competencias, el art. 25.2, letra b) de la Ley de Bases del Régimen Local atribuye competencias en materia de medioambiente urbano a los Ayuntamientos. Por lo que, tanto el Estado como las CC.AA y las entidades locales son titulares de ciertas competencias en materia de tributos medioambientales, ya sea para crearlos o para aplicarlos y gestionarlos.

¹⁶ España. Tribunal Constitucional. Sentencia de 31 de octubre de 2019.

¹⁷ MENÉNDEZ MORENO, A. (2019), “Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro”, *Revista Quincena Fiscal*, núm 12/2019, Cizur Menor (Navarra)

Al establecerse un sistema tributario abierto, en el que los distintos entes territoriales tienen, de una forma y otra, competencias en materia fiscal, fue preciso concretar las competencias por la vía legislativa, a través de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, desarrollado por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de 5 de marzo de 2004.

3.2.1. Nivel estatal

En el cuadro de competencias en materia tributaria para el establecimiento de medidas fiscales medioambientales, el Estado parece tener un papel privilegiado en tanto que a éste se le atribuye “la legislación básica sobre protección del medio ambiente” (art. 149.1.23º CE), aunque la realidad hace ver que la fiscalidad medioambiental opera fundamentalmente a través de impuestos autonómicos e, incluso, locales, que más adelante se tratarán. Sobre todo, ha intentado, aunque no de forma muy fructífera, adaptarse a las exigencias comunitarias en esta materia, para lo que, conforme al principio quien contamina, paga se han establecido una serie de tributos con el fin de incidir directa o indirectamente sobre conductas o actividades que puedan perjudicar al medioambiente, las cuales han venido centrándose fundamentalmente sobre la energía.

Aquí se destaca una serie de leyes estatales que regulan impuestos que de una forma u otra tienen un paradigma ambiental, y que se analizará más adelante. Así, se encuentran la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en la que se regulan varios impuestos con afectación ambiental; la Ley 15/2012, que establece una serie de nuevos impuestos ambientales y que modifica algunos aspectos de la Ley 38/1992; y la Ley 16/2013, que establece determinadas medidas en esta materia, como el establecimiento del Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero.

3.2.2. Nivel autonómico

Con respecto al nivel autonómico, las competencias que le son entregadas encuentran sus referencias en las determinaciones del art. 6 LOFCA, en donde se permite que “las Comunidades Autónomas puedan establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes”, siempre y cuando no recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado -rechazando así la doble imposición-. La coordinación en este punto es de vital importancia, pues al permitir esta dispersión de las facultades tributarias es necesario que aquella esté presente para así evitar casos de doble imposición y que estas facultades no sean un “obstáculo para la libre circulación de personas,

mercancías y servicios capitales” (art. 9.1, letra c), LOFCA, de 22 de septiembre). Así, las CC.AA podrán, estableciendo medidas de compensación o coordinación, establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a los Ayuntamientos. Por último, el apartado final del citado artículo establece una técnica de coordinación entre Estado y CC.AA en aquellos casos en los que el primero establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las CCAA y que supongan una “disminución de ingresos, para lo que instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las CC.AA”.

En el caso de Andalucía, que es una de las CCAA que más impuestos medioambientales posee, se pueden apreciar impuestos amparados por ese marco normativo tales como el Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera (Orden de 22 de octubre de 2004, por la que se regula la declaración de comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen la sujeción al impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera), el Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos (desarrollado por el Decreto 7/2012, de 17 de enero, por el que se aprueba el Plan de Prevención y Gestión de Residuos Peligrosos de Andalucía 2012-2020), el Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso (Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad), o el Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales (Decreto 503/2004, de 13 de octubre, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales).

Además de los tributos propios, las CC.AA se benefician de los denominados “tributos cedidos”. Éstos son aquellos que, aun siendo establecidos y regulados por el Estado, su producto de recaudación se cede a las CC.AA de régimen común, como así se deriva del art. 10 LOFCA y sus referentes constitucionales en los arts. 156.2 y 157 CE, y de los que existen dos tipos de cesiones: total o parcial. Los del primer grupo se cede el 100 % de la recaudación a la CC.AA en cuestión, la cual posee cierta capacidad normativa -que puede incluir la fijación de reducciones, tipos impositivos y bonificaciones-. Por otro lado, los impuestos cedidos parcialmente solo se otorga a las CC.AA un 50 %, sin competencia normativa en dichos impuestos. En todo caso, la Ley 22/2009 regula en cada caso el porcentaje de cesión y las competencias normativas de las que CC.AA disponen en estos tributos.

Sobre los tributos que se pueden introducir dentro del contexto ambiental, los hay también que han sido cedidos totalmente a las Administraciones autonómicas. Uno de ellos es el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, regulado en el Título II de la Ley 38/1992 de

28 de diciembre, de Impuestos Especiales, del que las CC.AA poseen capacidad normativa para establecer el tipo de gravamen (art. 70.2, letra a), Ley 38/1992), aunque no para la gestión del mismo, pues corresponde al Estado. Por otro lado, se encuentra el Impuesto Especial sobre la Electricidad, establecido en el Capítulo II del Título III de la anteriormente citada ley, que, del mismo modo que en el precedente impuesto, la gestión y recaudación compete al Estado, mientras que la recaudación líquida va a parar a las CC.AA cuando sea en sus territorios.

Del lado de los tributos cedidos parcialmente con incidencia ambiental se encontraba el Impuesto sobre Hidrocarburos, que recientemente fue modificado¹⁸, eliminando el tipo impositivo autonómico para quedar integrado en el tipo estatal, siendo éste el tipo impositivo autonómico más alto. Esta reforma que fue inspirada en un afán de armonizar los tipos impositivos que diferían de una CC.AA a otra y así dar unidad a este mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes, “sin que dicha medida suponga un menoscabo de los recursos de las Comunidades Autónomas y todo ello dentro del marco normativo comunitario” (Exposición de motivos VII, Ley 6/2018, de 3 de julio).

No obstante, esta estructura competencial, que permite a las CCAA crear sus propios tributos medioambientales ha provocado el establecimiento de una gran variedad de ellos y que pueden diferir bastante de una Comunidad a otra, lo que hace resaltar la falta de armonización en este sector. Éstos no se han construido siguiendo un modelo o programa de ámbito estatal que englobe a todas ellas, lo que ha llevado a la disparidad normativa con respecto a los hechos imposables que configuran cada impuesto -llegándose a cuestionar, incluso, la adecuación a la Constitución de diversos tributos autonómicos-. Esto hace entrever la necesidad de la elaboración de una ley estatal que se establezca como base para la elaboración de la política fiscal ambiental y así poder alcanzar una homogeneización en sus tributos.

3.2.3. Nivel local

Dentro del reparto de competencias fiscales entre las distintas Administraciones territoriales también entran en juego las Corporaciones locales, quienes poseen una incidencia importante en la gestión de tributos para su enfoque ecológico. Esto principalmente se debe a que es una de las competencias municipales el medioambiente urbano, y, en particular, los “parques y jardines públicos, gestión de los residuos sólidos urbanos y protección contra la contaminación acústica,

¹⁸ Modificado a inicios del año 2019, con la aprobación de los Presupuestos Generales de 2018 (Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018).

lumínica y atmosférica en las zonas urbanas” (art. 25.2, letra b), LRBRL, de 5 de marzo), siendo un interés local de gran relevancia y que al que todos los Ayuntamientos pretenden ofrecer protección.

Además, en el ámbito fiscal, los municipios “deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas” (art. 142 CE y 105 LRBRL, de 5 de marzo). De esta forma, la LHL, concretamente en su art. 2, figura una relación de los recursos de los que disponen los municipios para poder financiar el gasto público, como de “los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales” (art. 2.1, letra b), LHL de 5 de marzo).

Cuando habla de “tributos propios” no significa que las Corporaciones locales estén habilitadas para la elaboración de nuevos tributos, pues existe una contundente reserva de ley para la constitución de nuevas prestaciones. Por ello, los municipios, tal y como establece el art. 6 LRBRL, van a necesitar de una habilitación por parte de la legislación estatal o autonómica para poder regular los tributos cedidos a través de las correspondientes ordenanzas fiscales. También pueden ejercer las competencias que recoge del art. 106 LHL, apartado tercero, para “la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios (...)”. De esta forma, la financiación de los municipios se sustenta principalmente a través de impuestos locales y tasas.

En referencia a los impuestos, éstos están afectados por una serie de bonificaciones que las Corporaciones locales pueden determinar dentro del margen legal establecido, muchas de ellas de carácter medioambiental, como pueden ser la bonificación de hasta el 50 % del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para aquellos en los que se hubieran instalado sistemas para el aprovechamiento de la energía solar; por el mismo motivo que el anterior, de hasta el 95 % del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; hasta el 50 % del Impuesto sobre Actividades Económicas para quienes utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración; o la bonificación de hasta el 75 % del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica dependiendo del motor o del carburante empleado por el vehículo y su incidencia en el medioambiente.

Por otro lado, los municipios, “podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran,

afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos” (art. 20.1 LHL, de 5 de marzo)¹⁹, y entre estos servicios hay muchos que tienen una ineludible conexión con el medioambiente, como son el tratamiento y la eliminación de residuos, el vertido de aguas residuales, y para los que las Corporaciones locales pueden hacer uso de estas tasas para orientarlas a una finalidad medioambiental, como tasas para el mantenimiento de la limpieza en parques, para el control de ruido o para la gestión de las emisiones dentro del término.

Así, Estado, CC.AA y Corporaciones locales, configuran el marco competencial en materia tributaria ambiental, cada uno con sus facultades que son necesarias delimitar para poder abordar el estudio de esta materia.

4. Fiscalidad medioambiental dentro el sistema tributario español

La preocupación por el medioambiente y las amenazas que sobre éste se ciernen se han visto reflejadas, como se ha explicado en los apartados anteriores, en buena medida tanto sobre las instituciones supranacionales como en el propio Estado español, configurándose su protección como un paradigma que necesariamente debe de estar presente en todos los aspectos económicos y de desarrollo de cualquier Estado, y, sobre todo, en el planeta en su conjunto.

El empleo de políticas económicas y fiscales en esta materia han sido muy revalorizadas en los últimos años, pues se han considerado como buenos instrumentos para economizar y cuantificar las externalidades negativas y para interiorizar los costes generados en las actividades económicas, así como para alcanzar una imprescindible reasignación de los recursos en pos de un desarrollo más respetuoso y circular²⁰.

La fiscalidad medioambiental va cumplir una posición esencial para dar operatividad al deber de conservación y protección del medio que se les atribuyen a los poderes públicos, ya sea a través del destino de fondos para la conservación de los recursos y el fomento de actividades de los agentes privados hacia conductas menos contaminantes o dañosas, o a través de la configuración de un entramado fiscal integrado por diversas figuras tributarias que permitan, por un lado, costear

¹⁹ MUÑOZ VILLAREAL, A. (2014), “Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión (II)”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, núm. 47, pp. 117-132: “En la medida en que se tolere un aprovechamiento especial de los bienes ambientales que suponga un cierto deterioro, puede exigirse una tasa correspondiente al importe de los costes sociales que su producen o (...) a la utilidad del sujeto contaminante, equivalente a los costes de evitar la contaminación; esta idea se refuerza si la vinculamos al principio quien contamina paga”.

²⁰ Conclusiones del Consejo sobre Medio Ambiente, 12 de diciembre de 1991: “Para conseguir la necesaria reasignación de recursos económicos en orden a conseguir el desarrollo sostenible, los costes sociales y medioambientales totales deberían incorporarse a las actividades económicas, con objeto de internalizar las externalidades (...). Entre las medidas utilizadas para alcanzar este fin se encuentran los instrumentos económicos y fiscales”.

todos los gastos derivados de las competencias de los entes públicos y, por otro, desincentivar aquellas actividades generadoras de externalidades negativas.

4.1. La necesidad de los impuestos ambientales

Los impuestos son los instrumentos de recaudación por excelencia; con ellos se obtienen los ingresos de dinero necesarios para cubrir las necesidades que de las competencias de los entes públicos se producen, y, en general, para el propio sostenimiento del Estado y sus ciudadanos.

No obstante, los tributos pueden ser empleados más allá de esa finalidad recaudatoria y ser destinados a la consecución de otros fines basados en políticas sociales o económicas con las que dar viabilidad a un Estado social y prestacionista, siempre esto esté debidamente reconocido en la propia Constitución. La propia LGT, en el apartado 1 de su art. 2, lo reconoce: “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

Los tributos con dichos fines son los denominados “extrafiscales”, pues su existencia va más allá de la recaudación, centrandose su gravamen en la consecución de objetivos políticos. La doctrina asentada por el TC, sobre todo de mano de la importante sentencia 37/1987, de 26 de marzo, reconoce abiertamente las finalidades extrafiscales en el sistema fiscal español: “Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”.

Sin embargo, esto no implica que se desnaturalice al tributo para dotarle de otra finalidad completamente distinta a la económica. ALONSO GONZÁLEZ explica que “estos impuestos no nacen sino para recaudar ingresos”, pero se permite que, “tangencialmente, puedan utilizarse para otros fines distintos del fiscal”. De ahí que en este tipo de tributos nazca una especie de doble función, y no una doble finalidad: la recaudatoria y la extrafiscal. “En consecuencia, antes que de finalidades extrafiscales debería hablarse de justificaciones extrafiscales”²¹. Justificaciones que

²¹ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2006), “Los impuestos especiales como tributos medioambientales”, en Esteve Pardo, J. (Coord.), *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, pp. 237-239.

necesariamente deben respaldarse en intereses constitucionales para encontrar así su debida legitimación²².

En el caso de los impuestos medioambientales, la base constitucional que los legitima se encuentra, como ya se ha explicado, en el art. 45 CE. Así, la Constitución otorga a los poderes públicos la potestad necesaria para el cumplimiento de dicho precepto, cuya ilación radica en facultades punitivas, tanto en el ámbito penal como el administrativo, como en la obligación de reparación del daño causado por quienes lo generen. Así, los tributos se adscriben a esa segunda potestad en cuanto a instrumentos para la obtención de recursos económicos con los que reparar esos daños.

Éstos, en resumen, se configuran como buenos instrumentos para la internalización de los costes ambientales que las actividades económicas generen y para incentivar la conducta de los particulares hacia un uso más sostenible y responsables; todo ellos sin olvidar la labor de financiar las políticas destinadas a la protección y reparación del medio.

Sin embargo, se presentan algunas dificultades a la hora de identificar con exactitud si un tributo está investido de carácter medioambiental debido a que el concepto de los mismos y su ámbito de alcance los agrupa de distinta manera. MENÉNDEZ MORENO los define como aquellos que recaen “sobre los bienes, servicios o actividades e incorporen los costes medioambientales generados para, con ello, impeler a productores y consumidores a realizar actividades o consumos más respetuosos con el medio ambiente”²³

En todo caso, y siguiendo a MUÑOZ VILLAREAL, la mejor forma de identificar con exactitud un impuesto ambiental es examinando su estructura completa, pues en toda ella debe de existir la impronta de la protección del medio ambiente²⁴.

Por ejemplo, en el ámbito comunitario, la AEMA los clasifica en “tasas de coberturas de costes”, como pudieran ser las tasas en usos del dominio hidráulico, destinados al control del riesgo y contaminación; “impuestos incentivo”, cuya finalidad radica en reconducir el comportamiento de los particulares, como el impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso, en Andalucía; e

²² Así lo ha reiterado la doctrina, CHECA GONZÁLEZ, C. (1983), “Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, pp. 505-516.

²³ MENÉNDEZ MORENO, A. (2019), “Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro”, *Revista Quincena Fiscal*, núm 12/2019, Cizur Menor (Navarra)

²⁴ MUÑOZ VILLAREAL, A. (2014), “Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión (II)”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, núm. 47, pp. 117-132: “para calificar un tributo como ecológico debe atenderse a su estructura, de modo que en ella se refleje la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente”.

“impuestos ambientales de finalidad fiscal”, cuya función es la incrementar la recaudación, tales como los recogidos en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, para compensar el déficit tarifario.

La clasificación más ilustrativa, aunque no coincidente con la que realiza la AEAT, es la que realiza el INE, que se deriva del concepto de impuesto medioambiental como “aquellos cuya base imponible se relaciona con el medio ambiente”, por lo que se agrupa en función de los tipos de base imponible:

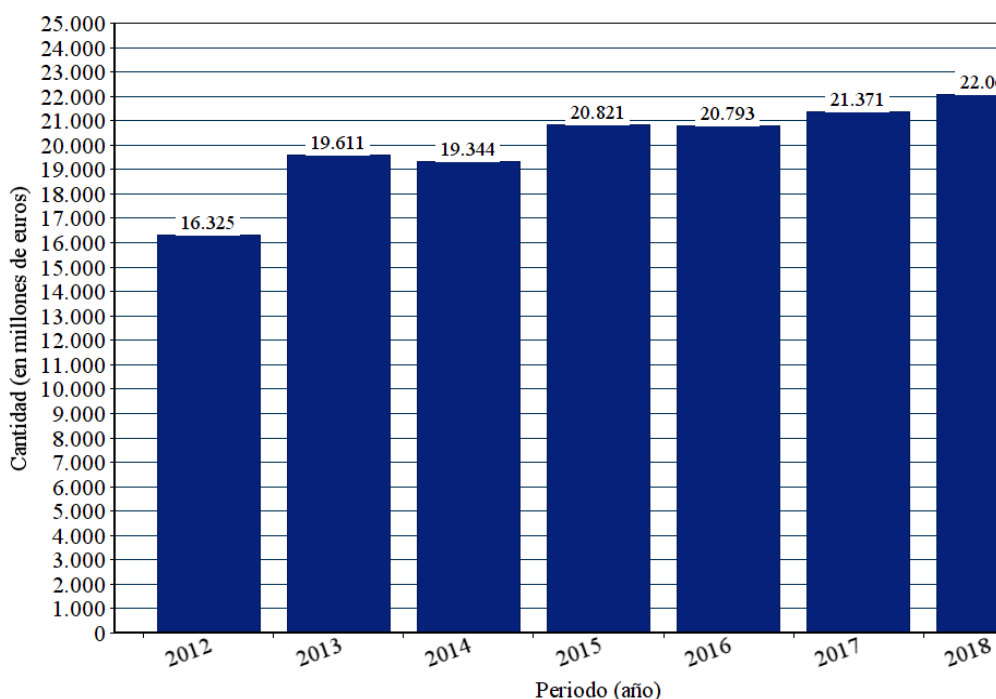
Figura núm. 2: Clasificación de los impuestos medioambientales según el INE

| Impuestos medioambientales según el INE | |
|--|---|
| Energía | <ul style="list-style-type: none"> - Imp. especial sobre Hidrocarburos - Imp. especial sobre la Electricidad - Imp. especial sobre el carbón - Imp. sobre el valor de la producción de la energía eléctrica |
| Gestión y tratamiento de residuos | <ul style="list-style-type: none"> - Imp. sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas |
| Recursos, contaminación y emisiones | <ul style="list-style-type: none"> - Imp. sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados - Imp. sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica - Imp. sobre los gases fluorados de efecto invernadero |
| Transportes | <ul style="list-style-type: none"> - Imp. Especial sobre determinados Medios de Transporte |

Según últimos datos de 2018, estos tributos han supuesto para las arcas públicas un total de 22.066 millones de euros, lo que supone un aumento del 3,3 % con respecto al periodo anterior. Puesto en comparación con el resto de ingresos de la Hacienda española, los impuestos ambientales representaron el 8,1 %, frente al 8,3 % de 2017, mostrando un lento crecimiento a lo largo de los últimos años. De estos datos, los relacionados con la energía representan el 82,7% del total, el transporte 13 %, y el resto sobre la contaminación y los recursos, un 4,3 %²⁵.

²⁵ Últimos datos del INE, para 2018.

Figura no. 3: Recaudación total de los impuestos ambientales en España



Elaboración propia a partir de los datos del INE

4.2. Impuestos ambientales estatales según la AEAT

Pese a la gran cantidad de tributos existentes que se podrían integrar a la categoría de ambientales, se hará referencia a los que la AEAT considera como tales, siendo estos el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción y almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos (establecidos por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre), el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero (introducido por la Ley 16/2013, de 29 de octubre) y el Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados (creado por la Ley 8/2015, de 21 de mayo).

4.2.1. Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética

A través de esta ley se establecieron una serie de nuevas figuras impositivas con la finalidad de armonizar el sistema fiscal hacia una utilización más eficiente y respetuosa con el medioambiente y basado en la sostenibilidad, cuyas recaudaciones pretenden financiar ciertos

costes que genera el sistema eléctrico recogido en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico ante la falta de medidas para paliar el déficit tarifario.

No obstante, esta ley ha generado controversia en las medidas que establece desde su entrada en vigor, tanto en su posible falta de adecuación al sistema tributario español como al comunitario. Cuestiones aún abiertas a día de hoy y que más adelante se tratarán en profundidad.

4.2.2. 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

Con ella, además de adoptar modificaciones que afectan a otros impuestos como al Impuesto sobre Sociedades o al IRPF, se incorporan una serie de medidas que tienen como finalidad “introducir mecanismos de corrección de determinadas externalidades ambientales” (Exposición de Motivos, Ley 16/2013, de 29 de octubre), haciendo hincapié en la emisión de gases con gran incidencia en el efecto invernadero, para lo que establece un nuevo tributo: el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

Según los últimos datos, en 2018 se obtuvieron un total de 110 millones de euros por el referido impuesto, tras una decaída generalizada en los impuestos ambientales, que supone un descenso del 8 % con respecto al periodo anterior, provocado por las modificaciones introducidas en septiembre de 2018 en las tarifas aplicables.

El Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, regulado en el art. 5 de la ley en cuestión y cuyos efectos comenzaron el 1 de enero de 2014, es un impuesto indirecto que grava el consumo dentro del territorio nacional de “gases fluorados de efecto invernadero” (medido al peso, en kilogramos) por su negativa incidencia en el medio, siendo estos, a tenor de la normativa europea²⁶, los siguientes:

- Hidrofluorocarburos (HFC), un componente imprescindible en refrigeración, en aires acondicionados domésticos y de automóviles, en hospitales y en sistemas de refrigeración industriales;
- Perfluorocarbonos (PFC), sustancia sintética producida en la elaboración de aluminio, la incineración de plásticos y cerámicas, y en sistemas de extinción de incendios;

²⁶ Unión Europea. Reglamento (UE) 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre gases fluorados de efecto invernadero y por el que se deroga el Reglamento (CE) 842/2006. *Diario Oficial de la Unión Europea*, L 150, de 20 de mayo de 2014, pp. 195-230.

- Hexafluoruros de azufre (SF₆), empleado como gas aislante en sistemas de distribución de electricidad, fundamentalmente en los de alta tensión, así como en la cirugía ocular y en ciertos procesos de la industria de la siderurgia;
- Los preparados que contengan dichas sustancias, incluso regenerados y reciclados en ambos casos;

El hecho imponible lo conforma la primera venta o entrega y el autoconsumo de dichas sustancias, sin que se tenga por sujeto al tributo las ventas o entregas que impliquen su envío directo por el productor, importador o adquiriente intracomunitario a un destino fuera del país; cuando la cantidad en cuestión sea igual o inferior a 150 kg; o cuando se trate de pérdidas derivadas de las imprecisiones de los diferentes instrumentos de medición.

El tipo impositivo, modificado por los Presupuestos Generales de 2018, se desglosa en tres tarifas basadas en la aplicación del “potencial de calentamiento atmosférico”, un parámetro que mide el potencial de calentamiento atmosférico por cada kilogramo de la sustancia emitida a la atmósfera, tomándose como referencia el efecto que se produce por cada kilo de dióxido de carbono (CO₂)²⁷. Además, se establecen una serie de deducciones y devoluciones que tienen por objeto evitar la imposición sobre los referidos gases en aquellos casos en los que no se emitan a la atmósfera, demostrando así su finalidad ambiental.

Esta ley también introduce otras modificaciones de carácter medioambiental que afectan a otros impuestos. Por un lado, en su art. 6.2, incrementa el tipo aplicable del Impuesto especial sobre Hidrocarburos referido a gases naturales y aceites pesados (contenido en la Ley 39/1992, de 28 de diciembre), y, por otro, con el art. 10 se modifica ciertas determinaciones del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (contenido en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre), sobre todo referido a su hecho imponible, con la finalidad de reestructurarlo para así “clarificar la regulación y la aplicación práctica de este impuesto” (Exposición de Motivos IX).

Por último, habría que hacer referencia al comercio europeo, que se rige este sector por la Norma F-Gas²⁸. Recientemente ha sido modificado para el establecimiento de prohibiciones

²⁷ *Los gases fluorados y el calentamiento atmosférico*, Cofrico, 12 de junio de 2019, <https://www.cofrico.com/medioambiente/gases-fluorados-y-calentamiento/>

²⁸ Unión Europea. Reglamento (UE) 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los gases fluorados de efecto invernadero y por el que se deroga el Reglamento (CE) 842/2006. *Diario Oficial de la Unión Europea*, núm. L 150, de 20 de mayo de 2014, pp. 195-230.

referidas a equipos de refrigeración: la primera entró en vigor el 1 de enero de 2020, y la segunda lo hará a partir del 1 de enero de 2022, con la finalidad de ir reduciendo, y en su caso prohibiendo, paulatinamente el uso de estos gases fluorados, con el objetivo de alcanzar una economía circular más sostenible para los años venideros.

Parece claro la finalidad medioambiental del referido impuesto al gravar aquellos gases invernaderos con un gran potencial de incidir en el calentamiento atmosférico, mostrando así consonancia con la normativa comunitaria para el sector²⁹. En este sentido, tanto la legislación estatal como la europea se enfocan, fundamentalmente, no en la compensación de las externalidades negativas que se ocasionen, sino en la desincentivación del empleo de tales gases y la búsqueda de medidas alternativas para las empresas, sobre todo en lo referido a la industria de refrigeración, con el objetivo de eliminar por completo su uso.

4.2.3. Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

El Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados, de carácter directo y real, grava el valor de los productos de dominio público gas, petróleo y condensados extraídos por concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos en territorio nacional una vez realizado, referido a la suma del valor de los hidrocarburos líquidos y gaseosos extraídos tras realizar el primer tratamiento de depuración y separación.

Para poder determinar la cantidad extraída se va a atender a los volúmenes medidos por los distintos “dispositivos de medición de la extracción de hidrocarburos”, de preceptiva instalación por los concesionarios de la explotación y a la cual tienen acceso la Administración pública para poder comprobar las lecturas. Dicha medición se va a corresponder, según el art. 15, “con el volumen total en cabeza de pozo, minorado en las cantidades de agua, CO₂ y otras sustancias ajenas que sean retiradas dentro del proceso de depuración y separación que sea llevado a cabo por el propio operador”, para así garantizar la sostenibilidad. El valor de lo extraído se toma según el precio de referencia aprobado mediante orden del Ministro de Industria con el volumen total de producto extraído (barriles de petróleo para el caso de petróleo y condensados, y metros cúbicos para el gas natural).

²⁹ MENÉNDEZ MORENO, A. (2019), “Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro”, *Revista Quincena Fiscal*, núm 12/2019, Cizur Menor (Navarra): “el Impuesto sobre los Gases Fluorados (...) debe interpretarse como una señal de coherencia con su fin medioambiental”.

Van a tener consideración de contribuyentes aquellas personas jurídicas y entidades que realicen las actividades objeto de este impuesto. El devengo se produce el último día del periodo impositivo, que generalmente corresponde con el año natural. Con respecto al tipo impositivo, se establecen dos escalas distintas de carácter progresivo, en función de si se trata de extracción de gas o de petróleo y condensados.

Sin embargo, habría que destacar es la extracción de gas y petróleo en España es una actividad poco relevante y, consecuentemente, los ingresos obtenidos por ella pequeños, que se sitúan para el año 2019 en 611 mil euros. Pese a que varios estudios indican que bajo el territorio nacional podrían hallarse nacimientos de gas para abastecer el país por varias décadas, incluso importantes fuentes de petróleo, tanto la Administración como la presión social parecen haber desincentivado las investigaciones en este sector dentro del suelo nacional, sobre todo debido a la tendencia del Gobierno a rechazar la exploración y la explotación no convencionales de dichos recursos.

5. Análisis de la ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética

Tras el desarrollo de los aspectos más relevantes en la tribulación medioambiental de carácter extrafiscal, se procede a un análisis más concreto de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, relevante en esta materia por cuantas controversias ha generado, no solo a nivel estatal sino también en el ámbito del Derecho comunitario.

Publicada el 28 de diciembre de 2012, esta ley se presentó como una norma tendente a la consecución de la armonización fiscal en el sistema tributario en lo que respecta al sector de la energía y sus recursos, para que éste adquiriera un carácter más sostenible y eficiente. En su propia Exposición de Motivos especifica que la Ley está directamente fundamentada en el art. 45 CE, al que ya se ha hecho referencia, relativo a la protección del medioambiente, y que tiene por finalidad promover un pronto estímulo para mejorar la eficiencia energética y la gestión de los recursos naturales hacia un desarrollo respetuoso con el medio, a través de “la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o los residuos radiactivos”.

Creó tres nuevos impuestos, de apariencia ambiental, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2013, que inciden de una forma u otra en la energía eléctrica: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), regulado en los arts. 1 al 11; el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en la generación de energía nucleoelectrica (IPCN) y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas (IACN), recogido en el art. 12 al 27; y un canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, recogido en el art. 29, que opera a través de la modificación del art. 112 bis del Texto Refundido de la Ley de Aguas. A esto hay que sumarle una modificación significativa de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en lo que respecta a las exenciones que se contienen en los arts. 52.2, letra c), y art. 79.3, letra a), de dicha ley, referidos a los hidrocarburos: los del carbón, el fuel-oíl y el gas natural.

Supone el decurso de una serie de reformas que ya se habían iniciado a primeros del 2012, a través de dos Reales Decreto-ley³⁰. Los fondos que se puedan recaudar a través de estas figuras impositivas, como así determina su Disposición adicional segunda, se previeron para financiar los gastos generados por el sistema eléctrico -y así aliviar el déficit tarifario que este en ese sector se venía sufriendo-, y que son establecidos por la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, enfocándolos desde una perspectiva de eficiencia energética y sostenibilidad. De alguna manera aguarda una intencionalidad de responsabilizar a los sujetos productores de electricidad del déficit tarifario. Así, pese a la manifiesta apariencia ambiental, parece configurarse fundamentalmente como una medida de carácter recaudatorio para paliar ese déficit, pues las figuras impositivas que en esta ley se recogen vienen a gravar la energía de tal manera que implican unos costes adicionales que repercuten de manera indirecta a los consumidores finales.

Previo a analizar cada uno de los referidos impuestos, habría que enfatizar las especiales circunstancias en las que dicha norma se halla en tanto que, desde su entrada en vigor, ha suscitado en destacadas ocasiones problemas que ponen en tela de juicio su constitucionalidad, habiéndose interpuesto varias cuestiones de inconstitucionalidad ante el TC con respecto al art. 31 CE, por un posible carácter confiscatorio e incumplimiento del principio de capacidad económica, y por presentar incompatibilidades con el Derecho comunitario, concretamente con la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de noviembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales.

Pese a que se encuentran en trámite, la posibilidad de que estas figuras tributarias se declaren inconstitucionales es latente, pudiendo “legitimar el ejercicio de acciones de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por los operadores afectados, cuyos importes serían especialmente notables”³¹.

5.1. El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE)

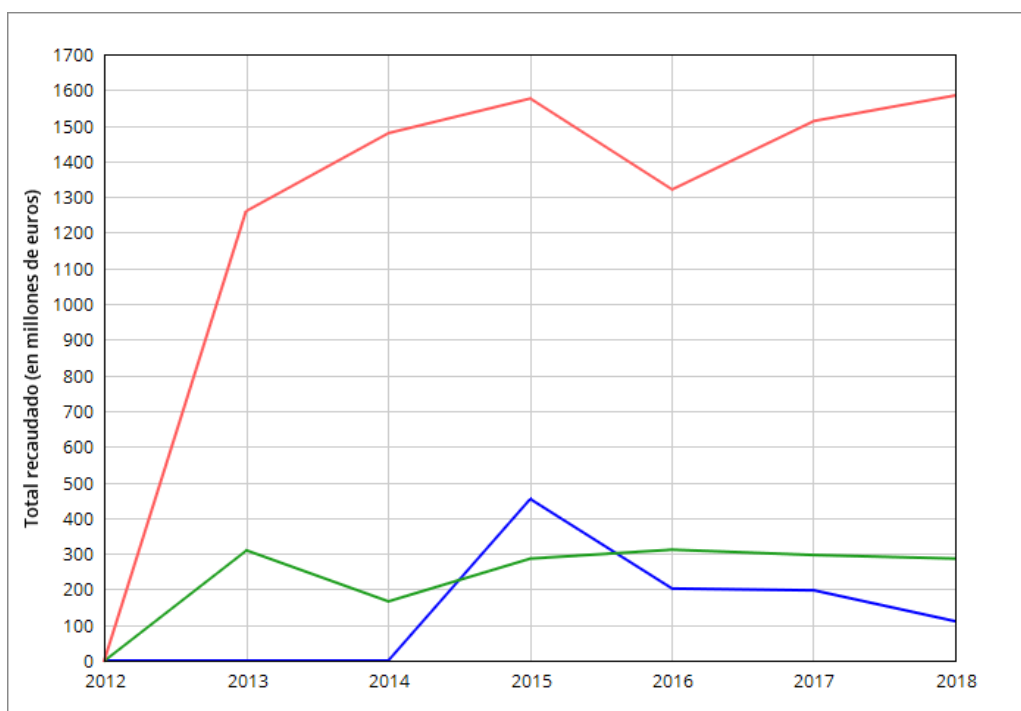
La ley dedica su Título I a la primera -y quizá más importante- figura tributaria: el IVPEE. En el Preámbulo justifica su existencia en la imperiosa necesidad de alcanzar el “equilibrio

³⁰ Primero, el Real Decreto-ley 1/2012, por el que se procede a la suspensión de los procedimientos de preasignación de retribución y a la supresión de los incentivos económicos para nuevas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de cogeneración, fuentes de energía renovables y residuos; y, segundo, Real Decreto-ley 13/2012, de 30 de marzo, por el que se transponen directivas en materia de mercados interiores de electricidad y gas y en materia de comunicaciones electrónicas, y por el que se adoptan medidas para la corrección de las desviaciones por desajustes entre los costes e ingresos de los sectores eléctrico y gasista.

³¹ GÓMEZ, J. (2019), “Responsabilidad patrimonial del Estado legislador ante eventuales declaraciones de inconstitucionalidad de la Ley 15/2012”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 924/2016, Madrid

presupuestario”, gravando así la capacidad económica de aquellos productores cuyas instalaciones “originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas (...) así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro”. Pero no solo ello sino que, como había venido manifestando reiteradamente, se sujetan a tributación por suponer estas instalaciones y su desarrollo “indudables efectos medioambientales”, haciendo referencia a una finalidad de protección y conservación del medioambiente.

Figura no. 4: Gráfico comparativo de los impuestos de la Ley 15/2012, determinado sobre el total recaudado.



IVPEE IPCN/IACN Canon aguas

Elaboración propia a partir de los datos del INE

De todas las figuras recogidas en la Ley 15/2012, el IVPEE es, sin duda, la más relevante en cuanto a tributación, pues supone el 80 % del total recaudado entre las figuras tributarias recogidas en dicha ley, con un total de 1.585 millones de euros³².

El IVPEE es un tributo de carácter directo y de naturaleza real, que tiene por objetivo gravar la “realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica” dentro territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes forales en Navarra y las provincias vascas -que, sin embargo, mantiene la estructura del impuesto sin alteraciones, aunque

³² Según los datos avanzados para 2018 por el INE.

gestionado de forma concertada- y de lo contenido en los distintos tratados o convenios de carácter internacional vigentes que pudieran afectar a su objeto.

Como ya se ha hecho referencia, este impuesto ha sido muy criticado desde sus orígenes, bien por poseer un hecho y base imponibles pocos acertados para cumplir su finalidad medioambiental, o bien por presentar posibles problemas de inconstitucionalidad o de incompatibilidad con el Derecho de la UE.

5.1.1. Cuestiones relativas al hecho imponible y a la base imponible

Los impuestos ambientales tienen una funcionalidad enfocada desde una doble perspectiva. Como figuras tributarias que son, necesariamente tienen que estructurarse en torno a los elementos esenciales que la legislación les exige, sobre en cuanto al respeto del principio de capacidad económica. Pero además la esencia extrafiscal que los define implica la configuración de finalidades distintas a las de recaudar, finalidades que radica en la defensa del medio. Por esta misma razón sería necesario comprobar si concurren ambos aspectos en el IVPEE.

En esta clase de impuestos, y de acuerdo con el principio de quien contamina, paga, el gravamen debe enfocarse a las actividades que precisamente suponen un riesgo para el medio, al hecho imponible, para que de esta manera se puedan focalizar las medidas de protección, y en su caso las de reparación, en proporción a los daños efectivos o potenciales que estas actividades supongan.

El hecho imponible, de acuerdo con el art. 4, está constituido “la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central”³³, a lo que se incluye “el sistema eléctrico peninsular como los territorios insulares y extrapeninsulares”, en cualquiera de las instalaciones de producción de energía que vienen referidas dentro del Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico. Así, la imposición se centra en todos los productores de energía sin distinción alguna, sin apreciar las especialidades que cada sector concreto pudiera presentar, imponiendo un tipo de gravamen único del 7 % aplicable a todos los casos, sin flexibilidad para los distintos tipos de productores. Al gravar cualquier tipo de actividad que implique simplemente el producir energía eléctrica, supone al creación de un peso impositivo injusto para aquellos sectores de producción de energía que emplean procesos e instalaciones renovables o de menor incidencia al medio.

³³ Por *barras de central* se hace referencia, para este impuesto, a la energía que es medida en “bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares de generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red”; y, además, para el resto de conceptos se va a atender a las definiciones ya establecidas en la legislación del sector energético.

Otro aspecto a tener en cuenta es la base imponible. Con ella se cuantifica el hecho imponible, y en los impuestos ambientales ésta “consiste en una unidad física -o similar- de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico sobre el medioambiente”³⁴, con la finalidad de cuantificar de alguna manera las externalidades contaminantes y dar funcionalidad al principio de “quien contamina, paga. En el caso del IVPEE, el artículo 6 determina su base imponible 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”.

Conectando con lo anteriormente expuesto respecto al hecho imponible, al no hacer distinción alguna entre las distintas productoras de energías, va a cuantificar esa producción del mismo modo para todos los productores, independientemente de si son o no renovables o, en su caso, el mayor o menor grado de contaminación. Analizando la estructura general del IVPEE tampoco se encuentran ningún tipo de bonificaciones, tipos reducidos o exenciones que posibilitara una disminución de la base imponible a favor de aquellos productores cuya energía es obtenida claramente a través de actividades que no implican daños o riesgos al medioambiente. Al meter en el mismo saco a todos ellos parece obviar la finalidad medioambiental que aparentemente pretende buscar, una “legítima crítica”³⁵ que el TC ha venido compartiendo desde los primeros recursos de inconstitucionalidad que se han ido planteando.

Además, la cuantificación del hecho imponible viene determinado por “barras de central”, una medida puramente técnica que repara solamente en aspectos físicos y en el valor de esa producción de energía, y no en criterios que permitan contabilizar de una forma más acertada las externalidades negativas que se produzcan. Es decir, no llega a determinar esa unidad contaminante con “un impacto negativo, comprobado y específico sobre el medioambiente” con las que las instituciones internacionales definen a los tributos ambientales.

No parece haber una clara finalidad de protección del medio en la configuración del tributo al apreciar estas cuestiones. Con una base imponible tan adusta y un hecho imponible tan generalista, sin hacer distinciones favorables para aquellos productores que no dañan al medio, o que lo hacen en menor medida en comparación con otros, desatiende esa finalidad de alcanzar “un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad” que anuncia perseguir la

³⁴ Definido en 1997 por el Eurostat, la Comisión Europea, la OCDE y la Agencia Internacional de la Energía.

³⁵ España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 183/2014, de 6 de noviembre de 2014, en contestación del recurso de inconstitucionalidad 1780/2013. En esta sentencia hace referencia a esa “legítima crítica” que hace la recurrente respecto al tema, pese a que finalmente desestima el recurso por cuestiones formales.

Ley 15/2012 en su Preámbulo.

5.1.2. Posible incompatibilidad con el IAE

La doble imposición es una cuestión muy relevante en el ámbito tributario y que se pretende evitar en todo caso, y el IVPEE ha sido un foco de atención en este tema. Se pretendió constatar en varias ocasiones que el tributo en cuestión infringía el art. 31.1 CE y a su principio de no confiscatoriedad en tanto que viene a gravar una actividad económica del mismo modo que lo hace el IAE, incurriendo en una doble imposición.

En 2016 el TC, mediante Auto de 13 de diciembre, inadmitió una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TS sobre la adecuación del impuesto con respecto al principio de no confiscatoriedad, así como la posible incompatibilidad del mismo con la normativa comunitaria, por motivo de que era preciso plantear y resolver las dudas respecto a este último punto ante el TJUE. Más adelante, el TEAC declaró que no se apreciaba ninguna incompatibilidad con el derecho comunitario y que, por tanto, no cabía plantear la cuestión prejudicial ante el TJUE³⁶.

No obstante, se volvió a plantear el ajuste del IVPEE en el ordenamiento en 2018. El TS, mediante Auto de 10 de enero, alegó que “esta Sala llega a la a la convicción de que, en lo que se refiere al IVPEE, la Ley 15/2012 no presenta problemas de ajuste con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea, pero persisten las dudas sobre la constitucionalidad de los arts 1 , 4.1 , 6.1 y 8 que regulan este impuesto”. Lo que viene a cuestionar es, por un lado, la carencia de finalidad extrafiscal al haberse estructurado el tributo sin medidas concretas orientadas a la protección del medio, y, por otro, la posible doble imposición con el IAE.

El IAE es un impuesto directo que grava dentro del territorio nacional la realización de cualquier actividad profesional, empresarial o artística, cuya gestión está cedida a los Ayuntamientos. La producción de energía eléctrica, como actividad económica, queda también sujeta al pago de este impuesto, además del IVPEE. Por tanto, esta situación implica que hechos imponibles prácticamente similares se graven por tributos distintos, pudiendo entonces incurrir en una vulneración del art. 31.1 CE.

Para resolver este asunto, el TC, a través del Auto 69/2018, de 20 de junio, hace un examen respecto a la naturaleza y al ámbito de aplicación de ambos impuestos, remitiéndose a la jurisprudencia ya consolidada al respecto, que establece la existencia de supuestos en los que sí se

³⁶ España. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución núm. no. 210/2014/00/00, de 20 de julio de 2017.

permite una doble imposición³⁷. Se hace referencia a los apartados segundo y tercero del art. 6 LOFCA, en donde se prohíbe la doble imposición entre tributos estatales y autonómicos, o autonómicos y locales. En este caso, el Tribunal entiende que al ser el IVPEE un impuesto estatal, mientras que el IAE es local, no entra en juego el referido artículo, y se da entonces una doble imposición permitida que “no afecta tampoco a la constitucionalidad del Impuesto, pues la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 LOFCA, que ‘sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponible entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales’ [STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c)]”, todo ello sin importar la naturaleza fiscal o extrafiscal que puedan tener los respectivos impuestos.

Además, entiende el TC que tampoco concurre una vulneración del principio de no confiscatoriedad del art. 31.1 CE, pues, haciendo referencia de nuevo a su jurisprudencia, la creación y diseño de este tributo “responde a una opción del legislador” que “cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo” (STC 183/2014, de 6 de noviembre), siempre que respete los principios constitucionales, sin que ninguno de los invocados pueda considerarse quebrantado”.

Es preciso no olvidar que, fuera del conflicto entre el nivel estatal y local, la propia Ley 15/2012, en su Disposición adicional primera, contempla la doble imposición que pudiera incurrir con tributos gravados por las CC.AA: “En la medida en que los tributos que establece esta Ley recaigan sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas”. Esto implica que la existencia de impuestos autonómicos con mismo hecho imponible incurriría en doble imposición, decantándose en este caso con el gravamen realizado por el IVPEE, como ocurrió de manera similar entre el IPCN y el Impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (inconstitucional desde la STC 74/2016, de 14 de abril).

5.1.3. Incompatibilidad con el Derecho de la UE: Asunto C-220/19

En el ámbito comunitario tampoco parece haberse librado este impuesto de las críticas. A

³⁷ España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 60/2013, de 13 de marzo: “una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes [...], sin que ello suponga necesariamente una doble imposición, permitida o prohibida, por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad”.

través del Auto de 22 de febrero de 2019 de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, del TSJ de la Comunidad Valenciana interpuso una cuestión prejudicial ante el TJUE relativo a varios aspectos de este impuesto y por su posible vulneración a varias Directivas comunitarias, siendo admitido a trámite con asignación del número C-220/19.

Naturaleza como impuesto directo

Sería preciso detallar brevemente qué implica la naturaleza directa o indirecta de un tributo. En el primer caso se van a englobar a todos aquellos tributos que tienen por finalidad gravar una manifestación inmediata o directa de la riqueza de los contribuyentes, como ocurre con el IRPF o el Impuesto de Sociedades, mientras que los impuestos indirectos son los que gravan las manifestaciones indirectas, aplicándose sobre el consumo o las transmisiones de capitales y rentas, como así lo hacen el IVA o los Impuestos Especiales.

El IVPEE, de acuerdo tanto con el Preámbulo como el primer artículo de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, se configura como un impuesto directo, pero estudiando su naturaleza y el resto de elementos que lo integran, se aprecia una estructura más cercana a la definida por los impuestos indirectos. Como ha venido reiterando el TJUE en su jurisprudencia³⁸, la determinación que realice el legislador nacional sobre la naturaleza de un impuesto es indiferente para el Derecho comunitario, pues se va a atender directamente a la “verdadera naturaleza” que el impuesto manifieste en su aplicación. Por tanto, saber si un impuesto es o no directo no se va a tener en cuenta lo que determine la ley de la que trae causa, sino al funcionamiento del mismo, examinando a quién repercute materialmente -y no formalmente- la carga económica del tributo.

Este tributo había supuesto un notable incremento en la factura de los consumidores, cosa que ponía en evidencia esa supuesta naturaleza directa que predicaba. Los parámetros retributivos que establecía la Orden IET/1045/2014, de 14 de junio³⁹, incluía de manera expresa al IVPEE dentro de los costes de explotación variables. Los precios finales, como indica el Auto en cuestión,

³⁸ Sentencias de 4 de junio de 2015 (Asunto C-5/14, ap. 64); de 28 de noviembre de 2017 (Asunto C-514/16, ap. 31); de 30 de mayo de 2018 (Asunto C-390/17, ap. 31); entre otras.

³⁹ Orden IET/1045/2014, de 16 de junio, por la que se aprueban los parámetros retributivos de las instalaciones tipo aplicables a determinadas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos. *Boletín Oficial del Estado*, de 20 de junio de 2014, núm. 150, pp. 46430-48190.

Actualmente vigente la Orden TED/171/2020, de 24 de febrero, por la que se actualizan los parámetros retributivos de las instalaciones tipo aplicables a determinadas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos, a efectos de su aplicación al periodo regulatorio que tiene su inicio el 1 de enero de 2020. *Boletín Oficial del Estado*, de 28 de febrero de 2020, núm. 51, pp. 18517-20830.

se venía determinando “por medio de subastas entre empresas suministradores, que incluyen la fiscalidad que soportan las compañías eléctricas, entre ellas el IVPEE”, por lo que inevitablemente la carga tributaria acababa repercutiendo indirectamente sobre los consumidores finales de los sistemas de energía eléctrica.

Ante estas circunstancias, en 2018 se procedió a suspender el pago del IVPEE durante un plazo de seis meses, por medio del Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, con la clara finalidad de reducir ese encarecimiento de la factura que venían sufriendo de los consumidores, abalando de esta manera el hecho de que el IVPEE se configura realmente como un impuesto indirecto.

Si la verdadera naturaleza del impuesto es indirecta, esto supondría una vulneración de la normativa comunitaria, concretamente la Directiva (CE) 2003/96 del Consejo, de 27 de octubre de 2003, y la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, 19 de diciembre de 2019, y más concretamente su artículo 1.2⁴⁰: “los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos”, como así ha cuestionado el TSJ de la Comunidad Valenciana en sus cuestiones prejudiciales al TJUE.

De esta forma, la existencia de este impuesto se justifica mientras que sea considerado como directo, pero desmontado esto pasaría a ser un mero impuesto indirecto sin finalidad específica -dado que no parece tener siquiera la finalidad medioambiental que dice tener, solamente recaudatoria-, entrando en conflicto con el Impuesto Especial sobre la Electricidad (en adelante, “IE”) y con lo expuesto de la Directiva.

Se llegó a plantear la existencia de doble imposición con el IE debido a que, analizando más detenidamente la estructura del IVPEE, éste viene a gravar una misma capacidad económica que el referido impuesto en tanto que va a recaer sobre los productores de energía eléctrica, debiendo éstos entonces pagar ambos impuestos. Esto ha sido aclarado por el TS en su Auto de 10 de enero de 2018, cuyo análisis se va a centrar en la naturaleza de impuesto, directa o indirecta, implicado: “Este Tribunal Supremo no alberga dudas, sin embargo, sobre la compatibilidad entre el IVPEE y el IE, porque el primero es un impuesto directo y el segundo indirecto de repercusión legal obligatoria, lo que implica que la capacidad económica sometida a gravamen en uno y otro sea distinta, aunque en ambos el sujeto pasivo contribuyente sea el productor de la energía eléctrica”.

⁴⁰ Cuando se efectuó la cuestión prejudicial estaba vigente la Directiva (CE) 2008/118 del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, pero a efectos de este estudio no se aprecian cambios en la argumentación.

De determinarse la incompatibilidad de este impuesto con la normativa europea comportaría la directa anulación del mismo pues, tal y como se encuentra actualmente configurado, carece de encaje tanto en el sistema tributario español como en el marco normativo fiscal de la UE.

Finalidad medioambiental

El TSJ de la Comunidad Valenciana pone también en entredicho la finalidad medioambiental del IVPEE que proclama en el Preámbulo de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, pudiendo suponer una vulneración al principio quien contamina, paga del art. 191.2 TFUE. En el Auto se alega que “pese a tener nominalmente una finalidad medioambiental es esencialmente un impuesto sin fin específico, recaudatorio, no extrafiscal”. Crítica totalmente justificada si se analizan todos los elementos que integran el impuesto, de los que no parece emanar ese fin ambiental.

El no tener un fin concreto y específico supone una incompatibilidad con el ordenamiento comunitario respecto a las Directivas ya mencionadas. La propia Ley indica en el apartado primero de su Preámbulo que el impuesto se destina a “armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad”, pero la realidad muestra que su destino está más próximo a la financiación del déficit tarifario que venía sufriendo el sector de la energía eléctrica.

No se encuentra en sus elementos ninguna referencia clara que se identifique con la protección del medio o el destino de la recaudación a la financiación de las políticas de carácter medioambiental. La jurisprudencia del TC ha establecido que en los impuestos extrafiscales, como son los medioambientales, “la finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios”⁴¹. Es decir, a parte de la proclamación que realice la ley sobre la finalidad medioambiental del impuesto, esto se tiene que hacer ver la configuración general del mismo. Sin embargo, en el IVPEE no se establecen ningún tipo reducido, exenciones, bonificaciones o cualquier otro elemento que suponga una reducción de la carga impositiva para aquellas productoras con menor incidencia ambiental.

Recoge en el art. 8 un tipo impositivo único, del 7 %, para todos los productores de energía, sin hacer distinción alguna entre las distintas fuentes, instalaciones o tecnología empleadas en la producción de la electricidad, en las que se puede apreciar un importante abanico de productores y

⁴¹ España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 122/2012, de 5 de junio de 2012.

energías renovables que tienen una incidencia menor en el medio y que igualmente deben de asumir las cargas de este tributo del mismo modo que lo hace un productor contaminante. A efectos de esta ley, un productor que emplea carbón -un método tradicionalmente muy contaminante- y otro que lo hace a través de una central solar o eólica, van a tener que soportar la misma carga tributaria por la misma cantidad de energía producida.

Esto supone un claro desincentivo para las renovables. Éstas son de por sí menos rentables y, dentro del mercado competitivo, tienen una posición más desfavorable frente a las tradicionales energías. Si a ello se le añade una carga económica más como supone el IVPEE, se crean más obstáculos para el desarrollo de las fuentes renovables que suponen una discriminación positiva a favor del resto de productores no renovables. Todo ello sería contrario tanto al art. 191.2 TFUE, cuando proclama el principio quien contamina, paga, al apreciarse la falta de finalidad medioambiental, así como a la Directiva (CE) 2009/28 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables.

Vulneración de la libre competencia

Otro aspecto que se cuestiona en el Auto es la posible vulneración de la libre competencia dentro del mercado interior con respecto a los arts. 32 a 34 de la ya mencionada Directiva (CE) 2009/28 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, al hacer una discriminación a los productores de energía eléctrica nacionales, que deben de soportar el impuesto, frente a los no nacionales que quedan libres de esta carga económica.

IVPEE se configura como un tributo que grava la producción e incorporación de energía al sistema eléctrico que tenga lugar dentro del territorio nacional, por lo que la tributación se reduce al mercado español de energía. Los productores no nacionales, por el contrario, no se sujetan a este gravamen, en cumplimiento del mandato que efectúa el art. 110 TFUE sobre la prohibición de gravar los productos exportados y del principio de libre comercio dentro del mercado interior que impera en la UE.

El art. 107.1 TFUE, que establece que “serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”, por lo que el gravamen que efectúa este impuesto implicaría una alteración del mercado competitivo al situar a las empresas nacionales en una posición en desventaja en tanto que se ven favorecidas las no nacionales. Como

determina el Auto, esto supone una “ventaja anticompetitiva” que “altera la libre circulación de mercancías, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios canalizados por la Directiva 2009/72CE”.

Cuestión similar se planteó ante el TJUE relativa al IPCN e IACN, y al canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, regulados también por la Ley 15/2012, sobre la que ya se ha pronunciado en sus sentencias de 7 y 9 de noviembre de 2019, respectivamente. Estas resoluciones podría influir o servir de base en la que posteriormente haga para este aspecto del IVPEE, aunque, a modo personal, lo decidido para el canon no debería determinar las dudas sobre el incumplimiento del principio de no discriminación del IVPEE pues en este caso se cuestiona como un menoscabo al correcto desarrollo y funcionamiento del mercado interior comunitario.

5.2. Impuestos sobre residuos nucleares

En el Título II de la Ley 15/2012 se recogen dos figuras tributarias, de carácter directo y naturaleza real, relacionadas con los residuos nucleares: el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en la generación de energía nucleoelectrónica (en adelante, “IPCN”) y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas (en adelante, “IACN”).

El legislador ha centrado su Preámbulo en la necesaria justificación de la existencia de ambos impuestos en finalidades de carácter medioambiental. El empleo de las energías nucleares lleva aparejado un riesgo muy importante tanto para la salud de las personas como para el medio, pues la vida contaminante de estos residuos se extiende por siglos.

Para ello, se obtiene la financiación necesaria para el sostenimiento de las medidas de gestión a través de diversas fórmulas que contempla el Plan General de Residuos Radiactivos⁴², pero además la Ley atribuye a la sociedad el deber “de hacerse cargo de una serie de responsabilidades (...), tales como la gestión de los residuos radiactivos generados y el uso de materiales que pueden ser utilizados para fines no pacíficos, costes que se canalizan a través de estos impuestos y cuyo establecimiento se considera adecuado (...) al objeto de compensar a la sociedad por las cargas que debe soportar como consecuencia de dicha generación”.

⁴² Actualmente está vigente el VI Plan General de Residuos Radiactivos, aprobado en 2006. Con fecha de 16 de marzo de 2020 se ha presentado un borrador para la aprobación del VII Plan General de Residuos Radiactivos.

5.2.1. Elementos del IPCN

Este impuesto está recogido en los arts. 15 a 18 de la Ley, cuyo hecho imponible está constituido por “la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica”; y la base imponible bien por los kilogramos de metal pesado -uranio y plutonio- contenidos en el combustible nuclear, o bien por los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja o muy baja actividad.

Van a ser contribuyentes aquellas personas que produzcan dicho combustible, con responsabilidad solidaria con los titulares de las instalaciones. El tipo impositivo aplicable varía en función de la base:

- Metales pesados, 2.190 euros por kilogramo;
- Residuos de baja y media actividad, 6.000 euros por metro cúbico;
- Residuos de muy baja actividad, 1.000 euros por metro cúbico;

5.2.2. Elementos del IACN

Regulado en los arts. 19 a 24 de la Ley, este impuesto grava el almacenamiento de estos residuos nucleares en una instalación centralizada, entendiéndose como tal “toda actividad consistente en la inmovilización temporal o definitiva de los mismos”. La base imponible se constituye por la diferencia del peso del metal pesado, expresado en kilogramos; la diferencia del volumen de residuos de alta actividad, en metros cúbicos; y el volumen de los residuos de media actividad, en metros cúbicos.

A diferencia del caso anterior, en este impuesto solo van a ser contribuyentes los titulares de las instalaciones en donde se realice las actividades de almacenamiento. Por otro lado, el tipo impositivo será:

- De los metales pesados, 70 euros por kilogramo;
- De los de alta actividad, 30.000 euros por metro cúbico;
- De los de baja y media actividad, y muy baja actividad, 10.000 euros y 2.000 euros por metro cúbico, respectivamente;

En su art. 20, se establece unos supuestos que se encuentran exentos del pago del impuesto, siendo estos los residuos radioactivos procedentes de actividades médicas o científicas, o los procedentes de incidentes excepcionales en instalaciones industriales no sujetas a la reglamentación nuclear.

En algunas CC.AA se establecieron impuestos que resultaron incompatibles con el IACN, por lo que han acabado siendo derogados o declarados inconstitucionales. Así fue el caso de Andalucía, con el Impuesto sobre el depósito de residuos radiactivos, sin efectos desde el 1 de enero 2013 por contener el mismo hecho imponible; en Castilla-La Mancha, con el Impuesto sobre el almacenamiento de residuos radioactivos, declarado inconstitucional por la STC 196/2012, de 31 de octubre, por incurrir en una doble imposición con el IAE; o Cataluña, con el Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear respecto al IPCN, declarado inconstitucional por la STC 74/2016, de 14 de abril, por gravar la misma actividad.

5.2.3. Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2019

Mediante dos Autos del TS, de 27 de junio de 2017 y de 10 y 18 de julio de 2017, se presentó ante el TJUE una serie de cuestiones prejudiciales relativas a estos impuestos sobre los residuos nucleares, por entender que con ellos se vulneraba principios básicos del ordenamiento comunitario y a la Directiva (CE) 2009/75 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, siendo tramitados como los asuntos acumulados C-80/18 a C-83/18.

Estas cuestiones tuvieron lugar como consecuencia de una impugnación de varias empresas productoras de energía a la Orden HAP/538/2013, de 5 de abril, por la que se aprueban los modelos para el pago de estos impuestos. En este contexto, el TS planteó ante el TC una cuestión de inconstitucionalidad por entender que estos tributos son contrarios al principio de capacidad económica, la cual fue inadmitida por existir cuestiones prejudiciales ante el TJUE que requerían de un previo pronunciamiento.

En primer lugar, el TS entendió que, aunque ambos impuestos graven la producción o el almacenamiento de residuos radioactivos, se incluyen dentro del ámbito de la energía, por lo que el verdadero fin de los mismos sería obtener un aumento de los ingresos para así financiar el déficit tarifario que sufría el sector de la energía, faltando esa razón medioambiental que justifica su existencia. De esta forma, al carecer de una finalidad ambiental, sino meramente recaudatoria, entiende que podría infringir la Directiva (CE) 2009/72 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio, por cuanto ésta procura la existencia de un “mercado competitivo y no discriminatorio”, el cual solo puede ser alterado por alguna razón de interés económico general, ambientales incluidos.

En la práctica, los productores de energía mediante recursos nucleares o radiactivos van a recibir una carga económica mayor que la del resto del sector, con el fin de financiar ese déficit, por

lo que implica que se altere el mercado de la electricidad y se infrinja el principio de no discriminación frente al resto de productores del sector e, incluso, frente a productores de la misma naturaleza no nacionales.

El TJUE, mediante sentencia de 7 de noviembre de 2019, declaró finalmente que la mencionada Directiva no supone “una medida relativa a la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, por lo que el principio de no discriminación no se aplica a una normativa nacional que establece impuestos sobre la producción y el almacenamiento de combustible y de residuos nucleares, como es el caso de los impuestos sobre la energía nuclear objeto de los litigios principales”.

Solamente se pronunció sobre los aspectos relativos a la Directiva (CE) 2009/72 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio, y el principio de no discriminación, mientras que para el resto de cuestiones prejudiciales formuladas en torno al principio de quien contamina, paga fueron inadmitidas. La conclusión que alcanza al TJUE es que dicho principio se encuentra recogido en el art. 191.2 TFUE, mientras que la referida Directiva no encuentra fundamento en ese artículo. En consecuencia, y reiterando jurisprudencia del propio TJUE, el principio quien contamina, paga no puede ser alegado por los particulares para excluir la aplicación de una norma nacional, amparándose en una normativa comunitaria que no se justifique ni en el art. 191 ni el 192 TFUE.

5.3. Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica

Recogido en el art. 29, Título IV, se introdujo el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (en adelante, “canon hidráulico”) mediante la modificación del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas (en adelante, “Ley de Aguas”), para incluirlo a través del art. 112 bis.

Los motivos que han llevado a la creación de este canon, según el Preámbulo de la norma, radican en la innecesaria exclusión de los cánones ya previstos por la Ley de Aguas para las aguas continentales, tanto superficiales como las subterráneas renovables, describiéndolo como una “anomalía (...) que carece de razonabilidad económica” sobre todo en lo referido al mercado eléctrico. Además de esa justificación económica, le añade otra de carácter medioambiental, estableciéndose el canon hidráulico para obtener de quienes empleen el agua continental a través de un uso especial o privativo, la financiación necesaria para poder apoyar las políticas destinadas a la protección de los bienes que integran el dominio público hidráulico.

5.3.1. Elementos del canon

El foco de atención sobre el que va a recaer el canon hidráulico son los bienes que se adscriben al art. 2, letra a), de la Ley de Aguas, es decir, “las aguas continentales, tanto superficiales como las subterráneas renovables con independencia del tiempo de renovación”, cuya utilización se destine a la producción de electricidad. Van a tener la consideración de contribuyentes los titulares de la concesión otorgada o, en el caso de que se hubiera subrogado, la persona sobre la que recaiga en lugar del primero.

Les corresponde a los Organismos de cuenca determinar la base imponible, que en todo caso se cuantificará en el valor de la energía hidroeléctrica producida e introducida en el sistema eléctrico, medidas en barras de central para cada periodo impositivo, que se relaciona con el plazo otorgado en la concesión. El tipo de gravamen que establece el art. 112 bis, apartado 5, de la Ley de Aguas es del 22 %; sin embargo, fue incrementado hasta un 25,5 % por el Real Decreto Ley 10/2017, de 9 de junio. Un gravamen relativamente mucho más grande que los del resto de cánones que existen en el dominio público de aguas, que suele rondar en el 5 %.

Se establece también una exención para los aprovechamientos hidráulicos que sean explotados directamente por la Administración titular de la gestión, así como una reducción del 90 % para los casos en que las instalaciones tengan una potencia menor o igual a 50 megavatios, y las de bombeo con potencia superior a 50 megavatios. La gestión corresponde a los Organismos de cuenca.

5.3.2. Finalidad ambiental

Al igual que el resto de figuras impositivas recogidas en la Ley 15/2012, pese a que el canon hidráulico se declare como medioambiental, para cuya recaudación se prevé a la financiación de políticas de protección del dominio público de aguas, analizando su estructura interna se aprecian elementos que ponen en tela de juicio esa naturaleza.

La afirmación más directa se aprecia en el apartado octavo del artículo 112 de la Ley de Aguas, el cual establece que “el 2 por ciento del canon recaudado será considerado un ingreso del organismo de cuenca, y el 98 por ciento restante será ingresado en el Tesoro Público”. Destinar la práctica totalidad de los ingresos obtenidos directamente al Tesoro no es del todo razonable si la finalidad pretendida para este canon es un destino medioambiental.

Los Organismos de cuenca, constituidos en las cuencas hidrográficas⁴³, son organismos con autonomía para ejercer sus competencias y sobre los que recaen una serie de funciones realmente importantes de conservación, protección y restauración del dominio público natural. Sobre ellos recae la elaboración del Plan Hidrológico de cuenca, en los que el principio quien contamina, paga es interiorizado; evalúan, gestionan y otorgan concesiones sobre el demanio; efectúan estudios de hidrología y de crecidas; ejercen controles de calidad de las aguas; entre otras muchas. Comparado con las competencias de las Administraciones territoriales, son los Organismos de cuenca los que ejercen las más importantes, sobre todo en cuestiones de gestión y control de las Aguas.

Por esta razón, si se quisiera invertir a este canon de una finalidad totalmente medioambiental, las posiciones como beneficiarios de lo ingresado debería permutarse, de forma que sean los Organismos de cuenca los que obtengan un mayor beneficio con el que poder financiar esas pretendidas políticas ambientales. Tampoco se extrae de sus elementos el tan necesario principio quien contamina, paga, sin llegar a determinar con exactitud los daños al medio que se pretenden evitar, estableciendo (de forma similar que el IVPEE) un único tipo impositivo, sin modulaciones.

Otro aspecto que hace dudar de su finalidad ambiental es la forma en la que se cuantifica esta figura tributaria. De igual manera que venía ocurriendo con el IVPEE, en el canon hidráulico entra en juego factores más económicos que contaminantes cuando determina su base imponible como “el valor económico de la energía hidroeléctrica producida” y que es introducida en la red eléctrica. Todo ello sin tener en cuenta el hecho de que se trata de una fuente de energía renovable, con un impacto en el medio ínfimo, que se someten a tributación suponiendo un coste adicional para estos productores renovables.

Así, parece ser que la finalidad del canon hidráulico es contribuir a la reducción del déficit tarifario del sector, incidiendo con gran relevancia en los productores de energía de este ámbito.

5.3.3. Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2019

Este canon planteó numerosas dudas entre los contribuyentes que han llegado a los Tribunales europeos. El TS, ante el conocimiento de varias causas relativas a la configuración del canon y su encaje en el ordenamiento comunitario, procedió a declarar la suspensión todos los procedimientos y plantear al TJUE una serie de cuestiones prejudiciales, tramitados por los Asuntos

⁴³ Se entiende por “cuenca hidrográfica” al territorio por el que las aguas superficiales fluyen en su totalidad a través de una serie de corrientes, ríos, torrentes y eventualmente lagos hacia el mar, por una desembocadura, estuario o delta (art. 16 de la Ley de Aguas).

C-105/18 a C-108/18 y C-110/18 a C-113/18, y que fueron resueltas con su sentencia de 7 de noviembre de 2019. Estas dudas se agruparon en torno a varias ideas:

La primera, relativa al principio quien contamina, paga, con respecto al art. 191.2 TFUE y la llamada “Directiva Marco del Agua”⁴⁴. A entender del TS, el canon no es compatible con este principio por no constituir ningún tipo de incentivo destinado a obtener una eficiencia mayor en los distintos usos del agua, por carecer de medios adecuados para lograr una mejora en la protección y conservación de los bienes que integran el dominio público, y por estructurarse en torno a la capacidad económica del contribuyente, y no en la capacidad contaminante propia en las figuras tributarias de carácter medioambiental.

El TJUE en su sentencia declara que el canon no es contrario al principio *quien contamina, paga* por encontrarse incluido dentro de las competencias de todo Estado miembro el imponer medidas destinadas a la recuperación de costes en el ámbito del dominio hidráulico, independientemente de su naturaleza meramente recaudatoria destinada a financiar el déficit del sector o medioambiental.

Otra cuestión fue la relativa al principio de no discriminación, pues el canon solo afecta a los productores situados en cuencas intercomunitarias, mientras que los instalados en las cuencas intracomunitarias o aquellos que emplean otros tipos de tecnologías para la obtención de energía quedan fuera de ámbito del canon. Esto podría conllevar, según entiende el TS, a una ayuda estatal a favor de las empresas que no tienen que pagar el canon, amenazando la libre competencia en el mercado y prohibido por el art. 107.1 TFUE. Para este análisis, de forma similar a como lo hizo para los impuestos nucleares, el Tribunal europeo ha indicado que no se aplica el principio de no discriminación, pues la Directiva Marco del Agua “no constituye una medida relativa a la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros”.

Tampoco resulta ser una ayuda estatal prohibida por el art. 107.1 TFUE, ya que los productores que no se encuentran obligados al pago de este canon “por no encontrarse estos en una situación comparable a la de los productores de energía hidroeléctrica que operan en cuencas hidrográficas situadas en el territorio de más de una comunidad autónoma sujetos a dicho canon”.

En resumen, el TJUE no analiza la conformidad del canon hidráulico con respecto a la normativa de la UE, pues pese a que su finalidad sea meramente recaudatoria, no se encuentra en oposición con “un mercado interior de la electricidad”. Ahora, resueltas las dudas, sería el turno de

⁴⁴ Unión Europea. Directiva (CE) 2000/60 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas. *Diario Oficial de la Unión Europea*, núm. L 327, de 22 de diciembre de 2000, pp. 0001-0073.

que el TS retomara los litigios pendientes, que podría pronunciarse ante el TC por la adecuación constitucional de esta figura.

6. Conclusiones

I

El hecho de que un impuesto no tenga finalidad recaudatoria no significa que no tenga encaje en el sistema fiscal. Al contrario, siempre y cuando esté creado para dar operatividad a otros objetivos constitucionalmente reconocidos, y de su estructura se desprenda dicha finalidad con claridad, estará reconocida su existencia y funcionalidad, como así determina la LGT en su art. 2 y la reiterada jurisprudencia del TS y TC.

Se ha podido apreciar que la preocupación por la protección y restauración del medioambiente y de sus recursos está totalmente integrada en nuestro ordenamiento de mano del art. 45 CE, siendo este precepto la base legitimadora de toda política ambiental. Y la fiscalidad no es una excepción.

En este contexto, la fiscalidad medioambiental encuentra un hueco privilegiado por ser una herramienta muy versátil y fácilmente adaptable a las necesidades que van surgiendo, y que puede ofrecer resultados tanto a corto como a largo plazo. Fuertemente influenciada por el Derecho europeo, la finalidad que justifica su existencia es la de internalizar los costes ambientales fruto de las actividades de los particulares, es actuar como un elemento disuasorio hacia actos contaminantes y es obtener ingresos con los que poder financiar las políticas sociales.

Por esta razón, desde las instituciones europeas y organismos internacionales se ha pretendido fomentar la acción de los Estados para que establezcan las medidas fiscales que sean necesarias para incentivar la actividad de todos los agentes privados y dar paso a una economía más sostenible y consciente de las consecuencias negativas de la contaminación.

II

La actual configuración de esta fiscalidad sobre un reparto de competencias entre los distintos niveles territoriales -Estado, CC.AA y municipios, también la propia UE-, pone de manifiesto una mala coordinación y una falta de armonización que se traduce en ocasiones a la doble imposición. La falta de acción a nivel estatal ha sido utilizada por las Administraciones autonómicas para configurar una gran cantidad de tributos propios de carácter medioambiental, lo que dificulta aún más el sistema.

Debido a que tanto el sistema tributario español como las competencias para intervenir en la protección del medioambiente se configuran sobre un modelo descentralizado, no sería viable la asunción exclusiva por el Estado del establecimiento de los tributos ambientales con el pretexto de alcanzar un sistema armonizado y más homogéneo.

Para dar solución a esta situación tan desigual entre los distintos territorios de España, sería preciso llevar a cabo una reforma que tenga muy en cuenta el papel de las CC.AA y, por supuesto, el de los municipios. Una reforma coordinada que se asiente sobre un sistema compuesto por tributos que necesariamente deben de tener un completo alcance territorial, pues la contaminación es un fenómeno que trasciende a los criterios territoriales y cuyas consecuencias pueden diferir en intensidad en función del lugar, y que permita la adecuada modulación y gestión de los mismos al resto de Administraciones, e incluso consentir que éstas elaboren aquellos tributos que puedan necesitar por sus peculiares características territoriales o económicas, siempre y cuando ello no provoque la disparidad fiscal que hay en la actualidad.

III

Se ha analizado más en profundidad las medidas contenidas en la Ley 15/2012, ya que todos las figuras tributarias por ella creadas han presentado dudas relativas a su compatibilidad con el ordenamiento tributario. Sus impuestos se centran en bases imponibles estrictamente económicas que no permiten cuantificar la actividad contaminante que de las actividades gravadas se desprenden.

Esta ley es imperfecta. Lo es en la medida que olvida esa finalidad medioambiental. En su configuración predomina el carácter recaudatorio bajo una apariencia medioambiental, sin atender al daño contaminante. Tampoco se aprecian bonificaciones, exenciones o tipos reducidos que permitan la modulación de la carga tributaria en función la mayor o menor contribución a las externalidades negativas. Ni siquiera lo recaudado se destina adecuadamente a las políticas de protección y conservación del medio. Son elementos necesarios cuya inobservancia podrá implicar la falta de constitucionalidad de estos impuestos.

Debido a la magnitud de los problemas que han ocasionado estos impuestos, consideramos que lo más razonable será su eliminación. En ellos, y sobre todo el IVPEE y el canon hidráulico, se ausentan la finalidad de protección medioambiental del art. 45 CE, y considerándose incompatibles con otros impuestos ya existentes que gravan similares hechos imponibles, así como con los

principios constitucionales del sistema tributario que promulga el art. 31 CE.

IV

España se sitúa muy por debajo de la media de recaudación de tributos ambientales. Tampoco ha podido cumplir con la meta impuesta en 2011 de alcanzar al menos el 10 % del total recaudado, llegando apenas al 5 %, sin apenas variaciones en el transcurso de los años.

Mientras que las necesidades ecológicas aumentan rápidamente con el paso del tiempo, la respuesta española -y europea- para adaptarse a las mismas no ha sido en absoluto adecuada. Se trata de una materia bastante urgente que necesita de medidas rápidas, efectivas y contundentes, que traten de evitar la disparidad normativa y que con ellas se pueda afrontar las exigencias climáticas.

V

De lo estudiado a lo largo del trabajo se extrae una importante conclusión: nuestra fiscalidad medioambiental no está adecuadamente estructurada y requiere de una reforma integral y efectiva que permita salvar todos los inconvenientes tratados. Una necesaria transformación que involucre a todas las Administraciones territoriales para garantizar la coordinación, así como la elaboración de las figuras tributarias necesarias para proporcionar al sistema el debido carácter medioambiental, sin dejar de lado a los tributos ya existentes, que pueden ser perfectamente modificados con el fin de introducir en ellos ventajas medioambientales que fomenten actividades más sostenibles. En resumen, necesitamos dotar de una verdadera finalidad ambiental al sistema con la que poder compatibilizar la actividad humana con la protección del medioambiente.

7. Bibliografía

AAVV, PÉREZ ROYO, F. (Director) (2017), *Curso de Derecho Tributario Especial*, Tecnos

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2006), “Los impuestos especiales como tributos medioambientales”, en Esteve Pardo, J. (Coord.), *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, España

COBOS GÓMEZ, JOSÉ MARÍA (2016), “Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, ¿instrumento para la defensa del medioambiente?”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, num. 1/2016, Cizur Menor (Navarra)

COMITÉ EUROPEO DE LAS REGIONES, *Towards an 8th Environment Action Programme* (2018), UE

CONSEJO DE LA UE, *The 8th Environment Action Programme - Turning the Trends Together* (2019), Bruselas (Bélgica), <https://www.consilium.europa.eu/media/40927/st12795-2019.pdf>

CONSEJO EUROPEO (20 y 21 de junio), *Agenda Estratégica de la UE para el periodo 2019-2024*, Bruselas (Bélgica), <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/european-council/2019/06/20-21/>

DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS E EY ABOGADOS (2018), *Imposición ambiental: Reflexiones para una reforma futura*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid

DE VICENTE DE LA CASA, FERNANDO (2012), “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”, *Crónica Tributaria*, Núm. 144/2012, recuperado a partir de https://economistas.es/Contenido/REAF/CronicaTributaria/144/144_Vicente.pdf

Fondo Monetario Internacional (consultado en abril), *Página oficial del FMI*, <https://www.imf.org/external/spanish/index.htm>

GAGO, A.; LABANDEIRA, X. (2019), *Impuestos energético-ambientales en España: situación y propuestas eficientes y equitativas*, Fundación Alternativas, Madrid

GÓMEZ, J. (2019), “Responsabilidad patrimonial del Estado legislador ante eventuales declaraciones de inconstitucionalidad de la Ley 15/2012”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 924/2016, Madrid

LÓPEZ DÍAZ, A. (2013), “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL”, *Dereito: Revista xurídica Da Universidade De Santiago De Compostela*, 22 (Ext). Recuperado a partir de <https://revistas.usc.gal/index.php/dereito/article/view/1182>

MENÉNDEZ MORENO, A. (2019), “Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro”, *Revista Quincena Fiscal*, núm 12/2019, Cizur Menor (Navarra)

MENÉNDEZ MORENO, A. (2019), “Otro impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (y II)”, *Revista Quincena Fiscal*, núm 12/2019, Cizur Menor (Navarra)

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, *Outils pour la mise en place d'une croissance verte*, <http://www.oecd.org/fr/croissanceverte/48033481.pdf>

TOLEDO JÁUDENES, J. (1987), “El principio «quien contamina, paga» y el canon de vertidos”, *Revista de Administración Pública*, núm. 112

SÁNCHEZ MUÑOZ, M. J. (2006), *Treinta años de actuación en materia medioambiental en la Unión Europea*, Universidad Politécnica de Valencia, recuperado a partir de <http://ccoo.upv.es/files/Medio-Ambiente/2006/Politica-de-Medio-ambiente-en-Europa-en-30-anos.pdf>

YAGÜE BALLESTER, I. (1999), “Impuestos Verdes Autonómicos vs Principio Tributarios del Ordenamiento Español”, *Observatorio Medioambiental*, núm. 2, Madrid