

## Las ecotasas: Fiscalidad sobre la Producción de Energía Eléctrica: Castilla-La Mancha, Extremadura, Murcia, Valencia

RICARDO GÓMEZ-BARREDA GARCÍA

Abogado. GARRIGUES

JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ

Abogado. GARRIGUES

SUMARIO: I. ENERGÍA, MEDIO AMBIENTE Y FISCALIDAD AUTONÓMICA. II. LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA. 1. *Los impuestos extremeño, murciano y valenciano sobre la producción de energía eléctrica*. 1.1. Naturaleza y objeto del impuesto. 1.2. Hecho imponible. 1.3. Supuestos de no sujeción. 1.4. Exenciones. 1.5. Obligados tributarios. 1.6. Base imponible y base liquidable. 1.7. Cuota íntegra y cuota líquida o diferencial. 1.8. Período impositivo y devengo. 1.9. Autoliquidación del impuesto. 1.10. Pagos a cuenta. 1.11. Afectación de la recaudación. 1.12. Breves consideraciones sobre su valoración constitucional. 2. *El impuesto castellano-manchego sobre la producción termonuclear de energía eléctrica*. 2.1. Estructura del impuesto. 2.2. Breves consideraciones sobre su valoración constitucional.

**Abstract:** *Las Comunidades Autónomas han aprovechado el nicho de la fiscalidad ambiental para sortear las limitaciones que restringen el desarrollo de sus competencias para la creación de tributos propios. Precisamente este camino se inició con un impuesto balear orientado al sector eléctrico, bajo la excusa de la incidencia ambiental de las instalaciones afectas a dicha actividad, si bien fue objeto de una intensa polémica y controversia judicial que abocó a la declaración de inconstitucionalidad tanto de dicho impuesto como de los que posteriormente se aprobaron, inspirados en el mismo (Extremadura y Castilla-*

La Mancha). La reforma de la LOFCA, acometida en el año 2009 para flexibilizar las referidas limitaciones, ha animado a la introducción de nuevos impuestos autonómicos que gravan la producción eléctrica.

## I. ENERGÍA, MEDIO AMBIENTE Y FISCALIDAD AUTONÓMICA

El artículo 45 de la Constitución establece el mandato a los poderes públicos de velar 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» (art. 45.2 de la Constitución), de forma que se traduzca en ese derecho que «todos» tienen a «disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo» (art. 45.1 de la Constitución).

En cumplimiento de dicho mandato, los poderes públicos podrán utilizar una multiplicidad de instrumentos, entre los que se encuentran las medidas fiscales para proteger el medio ambiente en general y corregir el impacto contaminante de la actividad de producción de energía eléctrica en particular, con un fundamento implícito en el referido artículo 45 de la Constitución<sup>1</sup>. El sector de la energía, íntimamente relacionado con otros sectores, como la industria y el transporte, tiene además una incidencia directa sobre el medio ambiente<sup>2</sup>. Se ha resaltado la alta correlación entre consumo energético y problemas ambientales<sup>3</sup>, particularmente en lo que se refiere a las emisiones de gases contaminantes (SO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub>, CO<sub>2</sub>) responsables de la lluvia ácida y del efecto invernadero<sup>4</sup>, encontrándose su origen, por lo que se refiere al sector eléctrico, en el uso de combustibles fósiles en la generación de energía eléctrica<sup>5</sup>

1. BAENA AGILAR, Ángel, «Protección impositiva y medio natural», *Noticias de la Unión Europea*, n° 122, 1995, pág. 11.
2. DURÁN CABRE, José María y GISBERT BROSÀ, Cristina de, «Fiscalidad medioambiental sobre la energía: propuestas para España», Institut d'Economia de Barcelona, Document de treball 2001/10, pág. 2. La Sentencia del Tribunal Constitucional 102/1995, de 26 de junio de 1995 (RTC 1995, 102) destaca el carácter complejo y polifacético que tienen las cuestiones relativas al medio ambiente, viéndose afectados los más variados sectores del ordenamiento jurídico, cruzándolos horizontalmente o con un carácter metafóricamente transversal.
3. MAGADÁN DÍAZ, Marta, «Imposición verde y financiación autonómica. Evolución y estructura territorial», *Economía Industrial*, n° 371, 2009, págs. 164-165.
4. CASTRO RODRÍGUEZ, Fidel, «El sistema energético español», en GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier (Dir.), *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 56-57.
5. LABANDEIRA, Xavier y LABRAGA, José M., «Efectos de un impuesto sobre las emisiones de SO<sub>2</sub> del sector eléctrico», *Revista de Economía Aplicada*, n° 22, 2000, págs. 6-7.

por vía térmica convencional y cogeneración<sup>6</sup>. Por ello, se ha abogado por una mayor diversificación de las energías primarias asentada en tres pilares: la adecuación tecnológica para minimizar el impacto ambiental de los combustibles fósiles (en particular, el carbón); el mantenimiento de la energía nuclear con la debida gestión del ciclo integral del combustible nuclear; y un papel relevante de las energías renovables adecuadamente planificado<sup>7</sup>.

Assumiendo la inevitabilidad de cierto grado de contaminación<sup>8</sup>, la configuración de la energía como columna vertebral del desarrollo económico<sup>9</sup> obliga a encontrar el adecuado equilibrio en el aparente enfrentamiento entre el interés particular de la empresa, que ejerce una actividad que puede degradar el medio ambiente, y el interés general por la protección del medio ambiente<sup>10</sup>, lo que nos conduce al concepto de desarrollo sostenible, anticipado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 64/1982, de 4 de noviembre (RTC 1982, 64), según la cual es necesario compaginar, en la forma que en cada caso decida el legislador competente, la protección de ambos bienes constitucionales: el medio ambiente y el desarrollo económico.

El tributo, desde su concepción tradicional, es un instrumento que permite allegar recursos para el sostenimiento de los gastos públicos (función recaudatoria), pero, además, es un instituto que se encuentra integrado en el resto del ordenamiento jurídico, en sus valores constitucionales y, en consecuencia, que sirve al cumplimiento de los fines protegidos por la Constitución<sup>11</sup>. Así nace su finalidad no fiscal<sup>12</sup>, extrafiscal o ultrafiscal<sup>13</sup>, esto es, aquella distinta de la puramente recaudatoria,

6. LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J., *Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos*, Ecorama, Granada, 2002, pág. 11.
7. RODRÍGUEZ DE PABLO, Jesús y RODRÍGUEZ MESSMER, Egbert, «El sector eléctrico español y las energías renovables», *Boletín Económico del ICE*, n° 3029, agosto de 2012, pág. 47.
8. «Parece socialmente deseable que la contaminación sea nula, pero más bien esa idea parece una utopía, porque hoy en día prácticamente todas las actividades productivas conllevan cierta contaminación», MAGADÁN DÍAZ, Marta, «La fiscalidad aplicada al medio ambiente», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 234, 1994, pág. 1242.
9. LUCHENA MOZO, Gracia M., «Fiscalidad de la energía», *Crónica Tributaria*, n° 108, 2003, pág. 23.
10. STS 10 de noviembre de 1995 (RJ 1995, 8300).
11. LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernestó, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en Amatucci Andrea y otros, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, pág. 173.
12. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, «Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria», *Hacienda Pública Española*, n° 32, 1975, pág. 148.
13. RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel, «Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción

que se refiere a funciones de ordenación, alteración o dirección de ciertos comportamientos<sup>14</sup> y de la que se ha dicho que es un «fenómeno imparable y de importancia creciente»<sup>15</sup>, pues cualquier tributo tendrá efectos, queridos o no, que vayan más allá de los meramente recaudatorios<sup>16</sup>, de tal manera que la función fiscal y extrafiscal constituyen «dos fenómenos inescindibles que se presentan como las dos caras de una misma realidad»<sup>17</sup>.

Esta función extrafiscal tiene su base en la propia Ley General Tributaria, cuyo artículo 2 establece que los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos (el cual se califica como fin primordial), podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. Así, como ha apuntado JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, puede distinguirse una doble función en los tributos: una primera, manifestación del deber constitucional de contribuir, cuyo fin es la de allegar recursos al Estado para el sostenimiento de las necesidades públicas y otra segunda, derivada de su configuración como instrumento de política social o económica, con el objetivo de llevar a cabo los fines de ordenamiento constitucional<sup>18</sup>.

En este contexto, la protección del medio ambiente por medio de instrumentos fiscales se ha concretado en dos grandes grupos de medidas: por una parte, la integración de medidas de estímulo ambiental en las figuras tradicionales del sistema tributario y, por otra, la creación de nuevos tributos con una finalidad específicamente ambiental. En definitiva, como afirma VILLAR EZCURRA, la política económica en la que se enmarca la política ambiental puede y debe contar con los instrumentos tributarios, ya sea mediante la introducción de nuevos tributos ecológi-

en la nueva Ley General Tributaria», *Nueva Fiscalidad*, n° 3, marzo de 2004 (versión electrónica), pág. 9.

14. AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, pág. 46.
15. LEJUNE VALCÁRCEL, Ernesto, «Aproximación al principio constitucional...», *op. cit.*, pág. 173.
16. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», *Gaceta Fiscal*, n° 81, 1990, pág. 138.
17. CASADO OLLERO, Gabriel, «Los fines no fiscales de los tributos», en VV AA, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 104. En este sentido, PÉREZ ARRAIZ nos indica que «es difícil encontrar figuras impositivas en las que exista únicamente una de las funciones señaladas, siendo lo más frecuente encontrar en una misma figura tributaria, en mayor o menor medida, ambas funciones», PÉREZ ARRAIZ, Javier, «La extrafiscalidad y el medio ambiente», *op. cit.*, 1996, pág. 681.
18. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, «El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas», *Impuestos*, n° 1, 1996, pág. 86.

cos o la utilización de técnicas desgravatorias en forma de exenciones, bonificaciones o deducciones<sup>19</sup>.

No obstante, la utilización de medidas provenientes del ámbito tributario para corregir el impacto perjudicial sobre el medio ambiente producido por los agentes económicos, pese a su actualidad<sup>20</sup>, no es una propuesta novedosa. Antes al contrario, la referencia más mencionada por la doctrina económica como antecedente a este respecto es la obra de PIGOU, *La Economía del Bienestar*, publicada en 1920, en la que ya se proponía la utilización de impuestos con esta finalidad<sup>21</sup>.

En el panorama español, en el año 1972 ya se apuntaba por CASTELLANO RUIZ la gran actualidad de los gravámenes sobre la contaminación, augurando su creciente importancia<sup>22</sup>, si bien no fue hasta la década de los noventa cuando el debate sobre la fiscalidad ambiental alcanzó su máximo auge, impulsado tanto por las propuestas comunitarias para la creación de un impuesto sobre el dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) como por el descubrimiento, en nuestro ámbito nacional, del nicho de la fiscalidad ambiental por las Comunidades Autónomas como medio para desarrollar su autonomía financiera con una pretendida, y a menudo cuestionable, finalidad ambiental.

En este contexto, la posibilidad de introducir tributos ambientales ha tenido una escasa receptividad en nuestro sistema tributario estatal<sup>23</sup>,

19. VILLAR EZCURRA, Marta, «Los tributos ambientales en el marco de un desarrollo sostenible», en UTRERA CARO, SEBASTIÁN FÉLIX y PIÑAR MAÑAS, José Luis (Coords.), *Desarrollo sostenible y protección del medio ambiente*, Civitas, Madrid, 2002, pág. 400.
20. Los instrumentos económicos en la experiencia comparada no se comienzan a utilizar hasta los años setenta y los tributos ecológicos han comenzado a popularizarse en la década de los noventa, en el marco de las reformas fiscales verdes, LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J., *Fiscalidad ambiental...*, *op. cit.*, pág. 107.
21. Quien menciona las primas y los impuestos como formas más conocidas para corregir las externalidades que se producen cuando no coincide el producto neto marginal social con el producto neto marginal privado, PIGOU, A. C., «Producto neto marginal social y producto neto marginal privado: definiciones», en AGUILERA KLINK, Federico y ALCÁNTARA, Vicent (Comp.), *De la Economía Ambiental a la Economía Ecológica*, ICARIA-FUHEM, Barcelona, 1994, Edición electrónica revisada, 2011, págs. 33-35.
22. CASTELLANO REAL, Francisco, «Introducción», en *Nuevos Impuestos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pág. 59. Uno de los primeros análisis jurídicos sobre esa posibilidad lo encontramos en FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuel, «¿Un impuesto municipal sobre empresas contaminantes?», en GÓMEZ-DÉGANO, José Luis, *Organización Territorial del Estado*, Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.
23. Situación que en relación con la globalidad del sistema tributario español ya apreciaba LUCHENA MOZO en el año 2000, LUCHENA MOZO, Gracia María, «Protección fiscal del medio ambiente», en ORTEGA ALVAREZ, Luis (Dir.), *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 2ª edición, 2000, pág. 419. En el mismo sentido, LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN afirma que «la tributación medioambiental en España se ha carac-

al contrario que las medidas de estímulo o incentivo. En efecto, no se observa en la Hacienda estatal una utilización de la tributación como instrumento relevante en el diseño de las políticas energéticas y medioambientales, pues no encontramos ningún impuesto que tenga como objetivo prioritario incidir en la reducción de comportamientos contaminantes o en el fomento de un uso energético más eficiente<sup>24</sup>, ni siquiera tras la reciente aprobación de la Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética<sup>25</sup>.

Por el contrario, las Comunidades Autónomas, una vez reconocida por el Tribunal Constitucional la posibilidad de la existencia de tributos extrafiscales autonómicos (STC 37/1987 [RTC 1987, 37]) y ante las restricciones existentes para el desarrollo de sus competencias fiscales<sup>26</sup>,

terizado por el escaso número de figuras impositivas y por la baja recaudación obtenida con ellas», añadiendo que «los tributos ecológicos en el sistema fiscal estatal brillan prácticamente por su ausencia en nuestro país», LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J., *Fiscalidad ambiental...*, op. cit., págs. 83 y 87.

24. DURÁN CABRÉ, José María y GISPÉRT BROSÀ, Cristina de, «Fiscalidad medioambiental sobre la energía...», op. cit., pág. 5.
25. El Preámbulo de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética indica que la reforma introducida contribuye a la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario combinando los tributos específicamente ambientales y la incorporación del elemento ambiental en otros tributos ya existentes. No obstante, la finalidad de los impuestos creados por dicha Ley, como apunta FALCÓN Y TELLA, parecen tener una mera finalidad recaudatoria, pues «no es fácil encontrar en estos impuestos ninguna capacidad contributiva adicional a la ya gravada a través del Impuesto sobre Sociedades, y la pretendida finalidad medioambiental es discutible dado que, por ejemplo, no se excluyen las energías limpias», FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito: la necesidad de un nuevo modelo para articular la potestad tributaria estatal y autonómica», *Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2013, pág. 11. De forma similar, para VILLAR EZCURRA no se trata de un verdadero impuesto ambiental, sino recaudatorio, puesto que grava por igual todas las fuentes de energía, sin tener en cuenta su distinta capacidad contaminante, VILLAR EZCURRA, Marta, «Cuestiones de eficiencia, eficacia y legalidad comunitaria europea en el proceso hacia un modelo de fiscalidad de la energía», *Quincena Fiscal*, nº 5, marzo de 2013, págs.40-41. En relación con estos nuevos impuestos, véase CALVO VÉRGEZ, Juan, «La nueva fiscalidad de la energía», *Quincena Fiscal*, nº 4, febrero de 2013, págs. 17-31; GÓMEZ BARRERO, Carlos, «Comentarios sobre los nuevos impuestos medioambientales estatales», *Estrategia Financiera*, nº 303, 2013, págs. 66-70.
26. Conforme al artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado o por los tributos locales. Por su parte, el artículo 9 de la LOFCA establece los siguientes principios limitadores del establecimiento de impuestos propios: a) no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma; b) no podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebra-

han explotado el «nicho de oportunidad»<sup>27</sup> o «yacimientos de tributación»<sup>28</sup> que les ofrece la fiscalidad ambiental para desarrollar, a través de tributos propios, su autonomía tributaria<sup>29</sup>, lo cual, como es conocido, exige la concurrencia de un doble título habilitante: la potestad tributaria, por una parte, y la titularidad de la competencia material sobre la que recae el tributo, por otra<sup>30</sup>.

Si bien la imposición ambiental autonómica puede ofrecer oportunidades<sup>31</sup>, esta alternativa ha sido intensamente polémica<sup>32</sup>, pues con frecuencia las Comunidades Autónomas han aprovechado la excusa de la protección ambiental para la introducción de impuestos con una muy dudosa finalidad extrafiscal, habiéndose advertido de las «denominaciones genéricas e, incluso, folklóricas»<sup>33</sup> que a menudo se aplica a los impuestos autonómicos como consecuencia de hablarse, sin la debida precisión, de impuestos verdes, impuestos ecológicos o ecotasas<sup>34</sup>. Para algunos,

dos o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo; c) no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.

27. CARBAJO VASCO, Domingo, «Sobre el concepto de tributo medioambiental. A vueltas con un viejo tema», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* nº 5, 2010, pág. 11.
28. MATA SIERRA, María Teresa, «La tributación medioambiental: perspectivas de futuro», en BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián (Dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 503.
29. JORGE GARCÍA-INÉS, Marta y ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago, «Un análisis de la política tributaria de las comunidades autónomas de régimen común», *Crónica Tributaria*, nº 121, 2006, pág. 33.
30. PORTILLO NAVARRO, María José, «Los impuestos ambientales propios de las Comunidades Autónomas», *Impuestos*, nº 14, julio de 2006 (versión electrónica), pág. 2.
31. ADAME MARTÍNEZ destaca dos efectos: responsabiliza a las comunidades autónoma y permite a las haciendas subcentrales financiarse en un porcentaje elevando mediante impuestos propios (federalismo fiscal), ADAME MARTÍNEZ, Francisco David, «Los Tributos Ecológicos de las Comunidades Autónomas», *Estudios Regionales*, nº 37, 1993, pág. 23.
32. Valga, por todos, el comentario de GONZÁLEZ GARCÍA haciendo referencia a la frecuencia con la que nos encontramos con «un tributo presuntamente extrafiscal, aprovechando los favorables vientos ecologistas que surcan nuestros mares, que en el fondo lo que realmente pretende es recaudar; el reciente caso del Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, constituye un excelente ejemplo de cuanto decimos», GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, «Los tributos extrafiscales en el Derecho español», en BANACLOCHE PALAO, Carmen, BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, Julio y BANACLOCHE PALAO, Begoña (Coords.), *Justicia y Derecho Tributario*, La Ley, Madrid, 2008, pág. 603.
33. CARBAJO VASCO, Domingo, «Sobre el concepto de tributo...», op. cit., pág. 12.
34. VILLAR EZCURRA, Marta, «Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental», *Crónica Tributaria*, nº 135, 2010, pág. 238.

se ha observado «una actuación relativamente errática, por parte de las CC AA, que han propiciado el diseño de figuras tributarias, no sólo dudosas desde el punto de vista del "objetivo ambiental", sino defectuosas desde una perspectiva técnica; y todo ello ha dado como resultado un batiburrillo o "collage fiscal territorial" nada recomendable»<sup>35</sup>. Otros han denunciado claramente que el resultado de la política fiscal autonómica en materia ambiental ha sido «la creación de Reinos de Taifas que sólo viven de y para la obtención de ingresos, con total despreocupación de la eficiencia o eficacia de su aplicación»<sup>36</sup>. Por ello, se ha reclamado cierta uniformidad en los tributos autonómicos, para lo que «sería aconsejable el establecimiento de un marco de política fiscal medioambiental, bien sea a nivel estatal o autonómico, en el que se incluyan la totalidad de las acciones ambientales de carácter fiscal»<sup>37</sup>, pues una política ambiental eficiente exige «una norma marco sobre esta materia, que delimite competencias y persiga una mayor coordinación dentro de las Administraciones Públicas»<sup>38</sup>. A ello debemos añadir la limitada eficacia de esta medida fiscal para corregir problemas ambientales de carácter global, como pueden ser en particular los referentes a la contaminación atmosférica o el cambio climático, para los que son precisas medidas de ámbito internacional<sup>39</sup>.

A juicio de VILLAR EZCURRA, la proliferación de tributos autonómicos supuestamente ambientales ha sido propiciado por la ausencia de una reforma fiscal verde en España<sup>40</sup>, pudiendo añadir nosotros que incluso puede constituir un obstáculo para la misma, puesto que las Comunidades Autónomas no tienen competencias para reducir de forma significativa la carga tributaria de los tributos distorsionantes del trabajo y de las cotizaciones a la seguridad social y, en consecuencia, no se configura como una fórmula viable para el desarrollo de una auténtica reforma fiscal verde.

35. MAGADÁN DÍAZ, Marta, «Imposición verde y financiación autonómica...», *op. cit.*, pág. 164.
36. ROSEMBUJ, Tulio, «Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas», *Quincena Fiscal*, n° 9, 2007 (versión electrónica), pág. 9.
37. PORTILLO NAVARRO, María José, «Los impuestos ambientales propios...», *op. cit.*, pág. 9.
38. MARTÍN HERNANZ, Juan Manuel, «Las políticas medioambientales y la imposición ecológica», *Actualidad Tributaria (Compendio)*, 1994, Tomo I, pág. D-501.
39. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando, «El tributo "ecológico" balear: ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?», *Noticias de la Unión Europea*, n° 119, 1994, pág. 41; BLANCO GARCÍA, Alvaro del, «Fiscalidad de la Energía», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n° 4/2010, pág. 24.
40. VILLAR EZCURRA, Marta, «Cuestiones de eficiencia, eficacia y legalidad...», *op. cit.*, pág. 44.

Por otra parte, recordemos que, para que podamos definir un tributo como ambiental, su objeto imponible ha de establecerse en atención al daño ambiental que produce y su base imponible y tasa de imposición han de graduar adecuadamente el impacto negativo sobre el medio ambiente<sup>41</sup>. De esta forma, el impuesto ambiental puede servir para fomentar la utilización más eficiente de la energía y reducir la contaminación<sup>42</sup>, incentivando, bajo un enfoque preventivo, la introducción de los cambios tecnológicos que sean necesarios para evitar la contaminación<sup>43</sup>. Asimismo, el tributo ecológico puede configurarse como un instrumento que participe en la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible y lucha contra el cambio climático, si bien debe insertarse adecuadamente en el marco de la política energética, combinándose y complementándose con otras medidas sancionadoras o de mercado<sup>44</sup>. Y es que no debe olvidarse que «la imposición ecológica no es la panacea que vaya a solucionar los problemas derivados de la contaminación, sino que debe ser considerada como un instrumento más, complementario del resto de las medidas adoptadas o a adoptar para preservar el medio ambiente»<sup>45</sup>.

Por ello, el tributo ambiental debe responder a verdades necesidades ambientales y no a criterios exclusivamente recaudatorios<sup>46</sup>, si bien no cabe desconocer que, aun como fin secundario, debe existir el componente recaudatorio, pues en caso contrario se convertirían en meras licencias para contaminar o en sanciones encubiertas<sup>47</sup>.

Las dudas sobre la auténtica finalidad ambiental de determinados impuestos autonómicos de carácter pretendidamente ambiental se ha puesto especialmente de manifiesto en las tan mal llamadas ecotasas<sup>48</sup>

41. CARBAJO VASCO, Domingo, «Sobre el concepto de tributo...», *op. cit.*, pág. 16.
42. DURÁN CABRÉ, José María y GISPERT BROSÀ, Cristina de, «Fiscalidad medioambiental sobre la energía...», *op. cit.*, pág. 2.
43. MARTÍN HERNANZ, Juan Manuel, «Las políticas medioambientales...», *op. cit.*, pág. D-501.
44. VILLAR EZCURRA, Marta, «Cambio climático, desarrollo sostenible y...», *op. cit.*, pág. 245.
45. MARTÍN HERNANZ, Juan Manuel, «Las políticas medioambientales...», *op. cit.*, pág. D-500.
46. MAGADÁN DÍAZ, Marta, «Imposición verde y financiación autonómica...», *op. cit.*, pág. 158. Para ello, debería definirse previamente el problema a afrontar y su ámbito territorial, delimitar adecuadamente el hecho imponible en función del ciclo de vida del agente contaminante y finalmente el diseño del sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen.
47. VAQUEBA GARCÍA, Antonio, «La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales», *Nueva Fiscalidad*, n° 3, 2006 (versión electrónica), pág. 2.
48. Como aclara RODRÍGUEZ MUÑOZ, no se trata de un impuesto, RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel, *La alternativa fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pág.

que afectan el sector eléctrico, particularmente en los impuestos balear<sup>49</sup>, extremeño y castellano-manchego, los cuales, pese a ser definidos por los respectivos legisladores como medioambientales, presentan una configuración que ignora o considera de forma muy indirecta el aspecto medioambiental<sup>50</sup>, lo que ha conducido a la declaración de inconstitucionalidad de los tres impuestos. El primero ha quedado definitivamente expulsado de nuestro ordenamiento tributario, mientras que el extremeño<sup>51</sup> y el castellano-manchego<sup>52</sup>, tras los correspondientes acuerdos con el Gobierno Central, fueron modificados para tratar de salvar sus vicios de inconstitucionalidad y han sido reproducidos en la Región de Murcia<sup>53</sup> y en la Comunidad Valenciana<sup>54</sup>. Al análisis de estos tributos dedicaremos las siguientes páginas.

## II. LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA

Como hemos señalado con anterioridad, estos impuestos reflejan de forma muy indirecta las cuestiones medioambientales en su configuración. A este respecto, ROSEMBUJ acertadamente distingue entre los tributos que tienen por finalidad la custodia del territorio y los tributos que tiene por finalidad la tutela del bien ambiental, clasificándose los primeros como impuestos territoriales y los segundos como impuestos ambientales. Si bien reconoce la existencia de ciertas zonas fronterizas, advierte que la fiscalidad territorial no tiene por qué coincidir con la

496. A lo que podemos añadir que, no respondiendo a una auténtica finalidad ambiental, tampoco merecen el nombre de ecoimpuesto.

49. Ley 12/1991, de 20 de diciembre, del Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (en adelante, Ley 12/1991).
50. DURÁN CABRÉ, José María y GISPERT BROSA, Cristina de, «Fiscalidad medioambiental sobre la energía...», *op. cit.*, págs. 10-11; MAGADÁN DÍAZ, Marta, «Imposición verde y financiación autonómica...», *op. cit.*, pág. 163. En relación con el impuesto balear, se le ha definido como un tributo esencialmente recaudatorio dotado de tintes ecológicos, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando, «El tributo "ecológico" balear...», *op. cit.*, pág. 42.
51. Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios.
52. Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (en adelante, Ley 16/2005).
53. Ley 7/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y de fomento económico en la Región de Murcia (en adelante, Ley 7/2011).
54. Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (en adelante, Ley 10/2012).

ambiental y, por tanto, no deben confundirse ambas, como frecuentemente suele ocurrir y, en particular, en los impuestos sobre la producción de la energía eléctrica configurados bajo la forma de impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente<sup>55</sup>. Las modificaciones realizadas en el año 2005 en la redacción de los impuestos castellano-manchego y extremeño que gravan la producción de energía eléctrica, posteriormente reflejadas en los impuestos murciano y valenciano que fenotípicamente se inspiran en los primeros, tratan de aplicar algunas capas de barniz ambiental a impuestos cuya finalidad protectora del medio ambiente, como veremos, es muy cuestionable<sup>56</sup>, entre otros motivos, por la elección discrecional y arbitraria de las actividades que se presume que afectan al medio ambiente<sup>57</sup>.

### 1. LOS IMPUESTOS EXTREMEÑO, MURCIANO Y VALENCIANO SOBRE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA

La nueva redacción que se dio al Impuesto sobre Instalaciones que Inciden sobre el Medio Ambiente de Extremadura para salir al paso de los defectos constitucionales de su primitiva redacción ha inspirado los impuestos posteriormente aprobados por la Región de Murcia y la Comunidad Valenciana. Por esta razón, analizaremos conjuntamente los tres tributos, dado que son mayores sus similitudes que sus diferencias y esta aproximación permite obtener una visión global más completa de los tres tributos. El impuesto castellano-manchego, cuyo objeto se limita a la producción termonuclear de electricidad, será comentado de forma separada.

Con carácter previo hemos de señalar que, por lo que se refiere a su vigencia temporal, el impuesto extremeño (en su redacción actual) entró en vigor el 1 de enero de 2006, el impuesto murciano el 1 de enero de 2012 y el impuesto valenciano el 1 de enero de 2013.

55. ROSEMBUJ, Tulio, «Los impuestos ambientales en...», *op. cit.*, págs. 4-6.
56. En este sentido, GÓMEZ VERDESOTO y MARTÍNEZ LAGO, en relación con la redacción original del impuesto extremeño y su inspiración en el impuesto balear, GÓMEZ VERDESOTO, Marta y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, «Instalaciones contaminantes y fiscalidad. ¿Es constitucional el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura?», en Falcón y Tella, Ramón, *Estudios sobre Fiscalidad de la Energía y Desarrollo Sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, págs. 304-305.
57. BORRERO MORO, Cristóbal J., «Acerca de la discutida constitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente», en Yábar Sterling, Ana, *Fiscalidad ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, pág. 476.

### 1.1. Naturaleza y objeto del impuesto

El Impuesto se define como un tributo que grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que, sobre el medio ambiente de la correspondiente comunidad autónoma, ocasiona la realización de actividades de producción de energía eléctrica, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas que radican en la respectiva comunidad autónoma, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural. El impuesto murciano precisa que se configura como un instrumento para el fomento de las energías renovables o limpias, como son la energía solar y la eólica, si bien esta finalidad podría predicarse de los tres impuestos, puesto que, como comentaremos a continuación, todos ellos excluyen del ámbito del impuesto dicho tipo de energías.

Al objeto de clarificar la delimitación del tributo, en el caso de Extremadura y Murcia se dispone que tendrán la consideración de «*elementos patrimoniales afectos*» cualquier tipo de bienes, instalaciones y estructuras que se destinen a las actividades de producción de energía eléctrica.

### 1.2. Hecho imponible

En la definición del hecho imponible encontramos algunas diferencias que cabe reseñar. Los impuestos extremeño y murciano definen el hecho imponible como la realización por el sujeto pasivo de la actividad de producción de energía eléctrica mediante los elementos patrimoniales afectos a la misma, con la única particularidad en el impuesto extremeño de que extiende el hecho imponible al almacenaje y transformación de energía eléctrica.

Por su parte, el impuesto valenciano lo define de forma más precisa como los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de la realización de la actividad de producción de energía eléctrica mediante las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a dicha actividad. Parece que, en el caso valenciano, se ha tratado de fijar de forma más específica el hecho imponible con la finalidad de alejarse del posible riesgo de inconstitucionalidad por duplicidad con hechos imponibles reservados al Estado o a las haciendas locales (IBI e IAE). Adicionalmente, se incluyen otras dos modalidades en el hecho imponible, consistentes en la producción, tenencia, depósito y almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas y la emisión a la atmósfera de óxidos de nitrógeno (NO)<sup>58</sup> y dióxido de azufre (SO<sub>2</sub>).

58. En este punto, la norma valenciana incurre en una imprecisión técnica, dado que la

Asimismo, ha de destacarse la ausencia de normas para evitar la doble imposición en el caso de que en el desarrollo de una misma actividad se pudieran producir distintos hechos imponibles. Piénsese, por ejemplo, en la confluencia de los impuestos sobre la producción de energía eléctrica con los impuestos sobre emisiones atmosféricas existentes tanto en Murcia como en la Comunidad Valenciana. En el caso murciano no se hace referencia alguna a esta cuestión, por lo que *de facto* se produce tal doble imposición sobre la misma actividad, mientras que en el valenciano se prevén dos reglas:

- Las actividades de producción de energía eléctrica que impliquen la producción, tenencia, depósito o almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas, tributarán exclusivamente por la modalidad de producción de energía eléctrica.
- Las actividades de producción de energía eléctrica y producción, tenencia depósito o almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas que impliquen, además, la emisión de los gases contaminantes anteriormente mencionados a la atmósfera tributarán por ambos conceptos, sin perjuicio de la incompatibilidad indicada en el guión anterior.

Por otra parte, consideramos, como con acierto recoge la norma valenciana, que los conceptos técnicos recogidos en la normativa reguladora de los impuestos, en lo no definido por dicha normativa, deberán interpretarse conforme al contenido que les otorgue la normativa comunitaria, estatal y autonómica sobre contaminación atmosférica, sustancias peligrosas o energía.

### 1.3. Supuestos de no sujeción

El hecho imponible se delimita mediante el establecimiento de los siguientes supuestos de no sujeción:

- Las actividades que se realicen mediante instalaciones y estructuras que se destinen a la producción y almacenaje de energía eléctrica para el autoconsumo<sup>59</sup>.

notación correspondiente a los óxidos de nitrógeno debería ser N<sub>x</sub>O<sub>y</sub>, mientras que la notación NO corresponde al monóxido de nitrógeno.

59. En relación con el impuesto balear, se ha criticado que si la finalidad es gravar los elementos distorsionantes para el entorno natural por contrariar su armonía, dicha armonía se verá en idéntica medida afectada con independencia de que las instalaciones se destinen al consumo propio o al consumo de terceros, GÓMEZ VERDESOTO, Marta y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, «Acerca del impuesto balear...», *op. cit.*, pág. 453. Respecto a la exención establecida en similares términos en la primera redacción del impuesto extremeño, BORRERO MORO encuentra su fundamento en el principio de

- La producción de energía eléctrica en instalaciones que utilicen como energía primaria la energía solar o la eólica<sup>60</sup>.
- La producción de energía eléctrica en centrales que utilicen como combustible principal la biomasa o el biogás (en el caso extremeño).
- La producción de energía eléctrica mediante cogeneración, desarrolladas por instalaciones acogidas a la normativa estatal reguladora de la generación eléctrica en régimen especial (en el caso murciano).

Desde un punto de vista técnico, y dada la finalidad extrafiscal que inspira estos supuestos excluyentes de tributación, parece más adecuado que los mismos se configuraran como supuestos de exención y no de no sujeción<sup>61</sup>. Como veremos a continuación, este es el camino por el que ha optado el impuesto valenciano.

#### 1.4. Exenciones

Conforme a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, son supuestos de exención aquellos en los que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal. En esta línea, los tres impuestos autonómicos prevén una exención subjetiva al Estado, la Comunidad Autónoma, las Corporaciones Locales y sus organismos autónomos. Sin perjuicio de las críticas que esta exención ha generado a la vista de la finalidad declarada del impuesto<sup>62</sup>,

capacidad económica, al no destinarse la electricidad a su comercialización, BORRERO MORO, Cristóbal José, «El impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio de Extremadura: un tributo con algunos síntomas de inconstitucionalidad», *Impuestos (Compendio)*, 1998, pág. 1259.

60. Esta exención se justificaría en la inexistencia de una degradación del medio ambiente, siendo una plasmación de la correcta aplicación del principio quien contamina paga, BORRERO MORO, Cristóbal José, «El impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio...», *op. cit.*, pág. 1259.
61. En el mismo sentido, PEÑA ALONSO, José Luis, «Los impuestos sobre la producción y transporte de energía eléctrica. Especial referencia al Impuesto sobre la Electricidad», en BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián y SALA, José Manuel, *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, Tomo I Aspectos Jurídicos, Aranzadi, Cizur Menor, 2009, pág. 842.
62. Si el impuesto tiene una verdadera vocación ecológica, debería gravar por igual a cualquier sujeto pasivo cuya actividad produzca un deterioro ambiental, con independencia de que sea o no un ente público, GÓMEZ VERDESOTO, Marta y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, «Instalaciones contaminantes y fiscalidad...», *op. cit.*, pág. 311; PATÓN GARCÍA, Gemma, «La inconstitucionalidad del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente: a propósito de la STC 179/2006, de 13 de junio», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 281-282, pág. 127; PATÓN GARCÍA, Gemma, «Hacia un modelo de impuesto ambiental: las reformas pactadas y la crea-

pueden apreciarse algunas diferencias en su configuración que podrían tener implicaciones relevantes. Así, mientras en los impuestos extremeño y murciano la exención es de aplicación cuando las actividades se realicen mediante instalaciones y estructuras de las que sean titulares dichas administraciones (y, por tanto, con independencia de quién sea el titular de la actividad, en el caso de que no coincida con el titular de la instalación), en el impuesto valenciano la exención se limita a las actividades realizadas por las citadas administraciones.

Hasta aquí las similitudes. El Impuesto extremeño contempla, adicionalmente, las siguientes exenciones: (i) las actividades que se realicen mediante instalaciones y estructuras que se destinen a la circulación de ferrocarriles<sup>63</sup>; y (ii) las actividades que se realicen mediante estaciones transformadoras de energía eléctrica y redes de distribución en baja tensión siempre y cuando aquéllas no lleven a cabo actividades de producción de electricidad<sup>64</sup>.

Por su parte, las exenciones recogidas por el impuesto valenciano son las siguientes: (i) la producción de energía eléctrica en instalaciones que utilicen como energía primaria la energía solar o eólica, o en centra-

ción de nuevos tributos», *Nueva Fiscalidad*, n° 7; 2006, pág. 62; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, «Comentarios acerca del Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura», *Impuestos (Compendio)*, 1999, pág. 1363. Para BORRERO MORO, compartiendo estas ideas, considera que el fundamento, igualmente legítimo, se encuentra en la titularidad pública de las instalaciones, BORRERO MORO, Cristóbal J., «Acerca de la discutida constitucionalidad del impuesto balear...», *op. cit.*, pág. 477. MUÑOZ RODRÍGUEZ profundiza en esta idea, considerando que se presume un menor impacto ambiental, RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel, *La alternativa fiscal verde*, *op. cit.*, pág. 504.

63. Si bien se ha criticado su tratamiento como exención, dado que este tipo de instalaciones no están incluidas en la definición del hecho imponible y, por tanto, no sujetas al impuesto, GÓMEZ VERDESOTO, Marta y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, «Instalaciones contaminantes y fiscalidad...», *op. cit.*, pág. 311. No obstante, para HERRERA MOLINA, en relación con el impuesto balear que le sirve de precedente, la justificación de esta exención «podría buscarse en que el deterioro ambiental de dichas estructuras resulta compensado por las ventajas ambientales del transporte público ferroviario»; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, «Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho europeo)», en YABAR STERLING, Ana (Dir.), *Fiscalidad ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, pág. 152. En similares términos, JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, «Comentarios acerca del Impuesto...», *op. cit.*, pág. 1363. Para BORRERO MORO, la justificación se encontraría en la importancia social del tren, BORRERO MORO, Cristóbal J., «Acerca de la discutida constitucionalidad del impuesto balear...», *op. cit.*, págs. 477-478.
64. Que, por tanto, se trataría más bien de un supuesto de no sujeción, dado que no se realiza el hecho imponible: la producción de energía eléctrica, BORRERO MORO, Cristóbal José, «El impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio...», *op. cit.*, págs. 1262-1263.



les que utilicen como combustible principal la biomasa o el biogás; (ii) la producción de energía eléctrica incluida en el régimen especial regulado en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del sector eléctrico, inscritas en el Registro Especial; (iii) la producción de energía eléctrica para el autoconsumo; y (iv) las actividades que se lleven a cabo mediante instalaciones destinadas exclusivamente a la potabilización de aguas. Las tres primeras exenciones serán de aplicación salvo que se altere de modo grave y evidente el medio ambiente cuando así se establezca en la correspondiente declaración de impacto ambiental<sup>65</sup>.

### 1.5. Obligados tributarios

Se define como sujeto pasivo, en condición de contribuyente, a las personas físicas o jurídicas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que realicen cualquiera de las actividades que dan lugar al hecho imponible.

Las normas extremeña y valenciana establecen además la existencia de responsables solidarios de la deuda tributaria. En el caso extremeño, quienes sucedan, por cualquier concepto, en la titularidad o ejercicio de las actividades sometidas a gravamen. En el valenciano, además de los establecidos en el artículo 42 de la Ley General Tributaria, los propietarios de las instalaciones en las que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible, hemos de entender, cuando no coincidan con los titulares de las referidas actividades.

Por otra parte, los impuestos extremeño y murciano prohíben expresamente su repercusión a los consumidores, sin que esta prohibición pueda ser alterada mediante pactos o acuerdos en contrario entre las partes. La finalidad de esta prohibición, por tanto, es que el impuesto sea soportado de forma directa por el productor de la energía eléctrica, al entender que es quien provoca el daño ambiental, si bien será de dudosa eficacia jurídica<sup>66</sup> y difícil control efectivo<sup>67</sup>, pues resultará ine-

65. La remisión a la declaración de impacto ambiental parece salir al paso de las reiteradas críticas que se habían realizado en los impuestos precedentes a la indefinición de esta salvedad, BORRERO MORO, Cristóbal José, «El impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio...», *op. cit.*, pág. 1260; RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel, *La alternativa fiscal verde*, *op. cit.*, pág. 503; ROZAS VALDÉS, José A., «Riesgo de contaminar y tributos autonómicos», *Quincena Fiscal*, n° 2, 2006 (versión electrónica), págs. 20-21.
66. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando, «El tributo "ecológico" balear...», *op. cit.*, págs. 43-44; GÓMEZ VERDESCOTO, María y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, «Instalaciones contaminantes y fiscalidad...», *op. cit.*, pág. 312.
67. Para ADAME MARTÍNEZ, en relación con el impuesto balear, esta prohibición «responde a una opción arriesgada del legislador, quien persigue gravar nada más a un determinado grupo de empresas», ADAME MARTÍNEZ, Francisco David, «El impuesto sobre instalacio-

vitante la repercusión indirecta mediante la incorporación del impuesto a los costes que determinen el precio de venta al consumidor<sup>68</sup>, sin perjuicio, pese a la liberalización del mercado<sup>69</sup>, de las limitaciones derivadas de la posible existencia de precios máximos autorizados en el sector eléctrico<sup>70</sup> y <sup>71</sup>.

### 1.6. Base imponible y base liquidable

Definiéndose por la Ley General Tributaria la base imponible como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, es necesario que exista una correcta correspondencia entre la definición del hecho imponible y la determinación de la base imponible, con la consiguiente dificultad para establecer el adecuado sistema de valoración de la contaminación<sup>72</sup>, representativo de una «riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador» que permita dar cumplimiento el principio de capacidad económica (STC 37/1987 [RTC 1987, 37]). La base imponible del tributo ecológico, por tanto, ha de establecerse en relación con la actividad económica contaminante, determinándose, cuando sea posible, mediante un régimen de estimación directa<sup>73</sup>.

- nes que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares», *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 79, 1993, págs. 450-451.
68. En este sentido, JIMÉNEZ HERNÁNDEZ aclara que tal prohibición únicamente afecta a la repercusión como fenómeno jurídico-tributario, pero no a la traslación económica, que no se puede evitar con un precepto como el descrito, JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, «Comentarios acerca del Impuesto...», *op. cit.*, pág. 1366. A juicio de VAQUERA GARCÍA, la repercusión sería injusta en el caso de gravámenes que incidan sobre las emisiones o los vertidos, ya que lo que se trata de evitar es el mismo hecho contaminante. Por el contrario, si se pretende incidir sobre los procesos productivos o sobre el valor de los bienes contaminantes, considera más adecuado derivar la cuota al consumidor de dichos productos, tomando siempre en consideración la mayor o menor rigidez de la demanda de tales bienes, VAQUERA GARCÍA, Antonio, «La fiscalidad ambiental...», *op. cit.*, pág. 9.
69. Artículo 11.1 de la Ley 54/1997, de 7 de noviembre, del Sector Eléctrico: «La producción de energía eléctrica se desarrolla en un régimen de libre competencia en el mercado de producción de energía eléctrica».
70. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando, «El tributo "ecológico" balear...», *op. cit.*, pág. 44; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, «Comentarios acerca del Impuesto Impuesto...», *op. cit.*, pág. 1366; ROZAS VALDÉS, José A., «Riesgo de contaminar y...», *op. cit.*, pág. 11.
71. Por razones de organización de esta obra colectiva, queda fuera de este trabajo el análisis de la procedencia de establecer el suplemento territorial en la tarifa, previsto en los artículos 17.4 y 18.5 de la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico, para el supuesto de que las actividades eléctricas sean gravadas por tributos autonómicos o locales, cuya cuota se obtenga mediante reglas no uniformes para el conjunto del territorio nacional.
72. VAQUERA GARCÍA, Antonio, «La fiscalidad ambiental...», *op. cit.*, pág. 9.
73. MAGADÁN DÍAZ, Marta, «Imposición verde y financiación autonómica...», *op. cit.*, pág.

En los tres impuestos la base imponible se vincula a la producción bruta de electricidad, expresada en kilovatios hora, como fórmula para cuantificar el hecho imponible, si bien su definición difiere en los impuestos extremeño y murciano y en el impuesto valenciano en cuanto al horizonte temporal a considerar:

- En los impuestos extremeño y murciano, la base imponible está constituida por la producción bruta media de los tres últimos ejercicios, expresada en kilovatios hora<sup>74</sup>.
- En el impuesto valenciano la base imponible está constituida por la producción bruta de electricidad en el período impositivo, expresada en kilovatios horas. La base imponible se determinará, para cada instalación, de forma independiente y, con carácter general, por el método de estimación directa<sup>75</sup>.

Esta fórmula de determinación de la base imponible tiene, por tanto, una relación directa con el hecho imponible gravado, la producción de energía eléctrica<sup>76</sup>, pero no con su incidencia en el medio ambiente<sup>77</sup>, dado que, si realmente se quisiera incidir en la protección del medio ambiente, la base imponible del impuesto se fijaría de acuerdo con la cantidad y tipo de contaminantes que se emiten a la atmósfera<sup>78</sup>, lo cual plantea la duda de si realmente el objetivo es gravar esta actividad por su carácter contaminante. No obstante, para algún autor, esta forma de cuantificar la base imponible, aun cuando

371. En definitiva, como señala PATÓN GARCÍA, la «prueba de fuego» a que deben someterse estos tributos es la conexión entre los supuestos gravados y los elementos cuantificadores, PATÓN GARCÍA, Gemma, «Hacia un modelo de impuesto ambiental...», *op. cit.*, pág. 62.

74. En relación con el impuesto balear, que atendía a los ingresos brutos de los tres ejercicios anteriores al devengo del impuesto, se advirtió del riesgo de que se pusiera en peligro los principios de capacidad económica y seguridad jurídica, al poder ocultarse un supuesto de retroactividad contraria a dichos principios, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando, «El tributo "ecológico" balear...», *op. cit.*, pág. 46.
75. Sin perjuicio de la posibilidad de aplicar el método de estimación objetivo por las actividades que produzcan emisiones de gases contaminantes a la atmósfera.
76. GÓMEZ VERDESOTO, Marta y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, «Instalaciones contaminantes y fiscalidad...», *op. cit.*, pág. 313.
77. FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, «La prohibición de doble imposición y el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el Medio Ambiente», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n° 16, 2006 (versión electrónica), págs. 18-19. PEÑA ALONSO, José Luis, «Los impuestos sobre la producción...», *op. cit.*, pág. 846.
78. FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, *La tributación medioambiental. Teoría y Práctica*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, págs. 179 y ss.; FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, «La prohibición de doble imposición...», *op. cit.*, pág. 16.

indirecta, es congruente con el daño causado al medio ambiente y, por tanto, se puede calificar como un elemento tendente a la pretendida finalidad ambiental del tributo<sup>79</sup>.

La base imponible coincidirá con la base liquidable, dado que no se contemplan minoraciones en relación con la producción de energía eléctrica<sup>80</sup>.

### 1.7. Cuota íntegra y cuota líquida o diferencial

Un tributo ambiental debe diseñar los tipos de gravamen de forma que conduzcan a la internalización de los costes externos ambientales e incentiven, mediante tipos suficientemente elevados, el cambio de comportamiento de los agentes económicos (el productor o el consumidor, en función del tipo de impuesto)<sup>81</sup>. Por tanto, la adecuada determinación del tipo de gravamen del tributo ambiental es esencial para valorar tanto su aceptación social como los resultados deseados<sup>82</sup>.

En los impuestos analizados, la cuota íntegra se calculará aplicando sobre la base imponible los siguientes tipos de gravamen<sup>83</sup>:

79. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, «Comentarios acerca del Impuesto Impuesto...», *op. cit.*, pág. 1368; BORRERO MORO, Cristóbal José, «El impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio...», *op. cit.*, pág. 1265.
80. El impuesto valenciano contempla la posibilidad de aplicar las siguientes reducciones, que operan como un mínimo exento, sobre la base imponible de la modalidad de emisiones de gases contaminantes a la atmósfera: (i) 150 toneladas métricas de base imponible derivadas de emisiones de óxidos de nitrógeno; (ii) 150 toneladas métricas de base imponible derivadas de emisiones de dióxido de azufre. Como consecuencia de estas reducciones, la base liquidable no puede resultar negativa. VAQUERA GARCÍA ha destacado que el mínimo exento no ha de ser ni demasiado reducido (ya que incrementaría el coste administrativo de gestión de las declaraciones presentadas frente a la reducida recaudación que se obtendría) ni demasiado elevado (ya que reduciría sensiblemente el número de sujetos pasivos sometidos de forma efectiva a tributación), VAQUERA GARCÍA, Antonio, «La fiscalidad ambiental...», *op. cit.*, pág. 15.
81. MAGADÁN DÍAZ, Marta, «Imposición verde y financiación autonómica...», *op. cit.*, pág. 158.
82. Razón por la que sería recomendable que en la exposición de motivos se hiciera una referencia a los razonamientos que han llevado a elegir el tipo de gravamen, JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, «Comentarios acerca del Impuesto Impuesto...», *op. cit.*, págs. 1369-1370.
83. En el caso de Extremadura, que también grava el transporte de energía, la cuota tributaria será el resultado de multiplicar la extensión de las estructuras fijas expresadas en kilómetros y en número de postes por 700 euros.

	Extremadura	Murcia	Com. Valenciana
Origen termonuclear	0,0050 euros	0,0027 euros	0,0018 euros
No origen termonuclear	0,0050 euros	0,0027 euros	0,0008 euros
Origen hidroeléctrico con potencia instalada superior a 10 MW	0,0050 euros	0,0027 euros	0,0004 euros
Origen hidroeléctrico con potencia instalada no superior a 10 MW	0,0010 euros	0,0027 euros	0,0004 euros

Se puede observar, por tanto, una significativa dispersión en los tipos de gravamen, tanto territorial como por el origen de la energía producida, encontrándose en este último factor uno de los escasos argumentos de carácter medioambiental de estos impuestos<sup>84</sup>.

La cuota íntegra coincidirá con la cuota líquida, al no estar prevista la aplicación de bonificaciones o deducciones en los impuestos sobre la producción de energía eléctrica<sup>85</sup>, perdiéndose así una oportunidad de profundizar en la finalidad extrafiscal del tributo<sup>86</sup>.

84. Junto con la no sujeción, en unos casos, y exención, en otros, de la producción de energía solar y eólica, FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, «La prohibición de doble imposición...», *op. cit.*, pág. 19. Para VAQUERA GARCÍA, en este tipo de impuestos que gravan la producción de energía eléctrica, «la cuota dependerá de su valoración o de la producción de la energía correspondiente, con lo que hay que suponer que se está incidiendo sobre la riqueza añadida derivada de la contaminación que suscita, ya que, de otro modo, se puede inducir a pensar que nos situaríamos en un doble gravamen respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles», VAQUERA GARCÍA, Antonio, «La fiscalidad ambiental...», *op. cit.*, pág. 16. PATÓN GARCÍA, en relación con el impuesto extremeño, ha criticado la ausencia de un gravamen contundente para la consecución del fin disuasorio del impuesto, PATÓN GARCÍA, Gemma, «Hacia un modelo de impuesto ambiental...», *op. cit.*, pág. 66.

85. El impuesto valenciano contempla las siguientes bonificaciones sobre la emisiones de gases contaminantes a la atmósfera: (i) una bonificación del 7% de la parte de la cuota íntegra correspondiente a los focos emisores, siempre que el rendimiento de los sistemas automáticos de medida, excluyendo sus períodos de calibración o mantenimiento, sea igual o superior al 90%; (ii) una bonificación del 5% cuando el rendimiento de los analizadores automáticos sea igual o superior al 80% e inferior al 90%.

86. El objetivo del tributo ambiental de modificar el comportamiento del sujeto pasivo explicaría el establecimiento de deducciones que favorezcan los cambios en los procesos productivos mediante la adopción de sistemas que degraden en menor grado el medio ambiente, ADAME MARTÍNEZ, Francisco David, «El impuesto sobre instalaciones...», *op. cit.*, pág. 447; ADAME MARTÍNEZ, Francisco David, «Los tributos ecológicos...», *op. cit.*, pág. 53. Sin embargo, VAQUERA GARCÍA alerta sobre el riesgo de introducir deducciones que no sólo no tengan en cuenta la finalidad ambiental, sino que incluso puedan ser contrarias a dicha finalidad, como pudieran ser las deducciones

### 1.8. Período impositivo y devengo

En los tres casos el período impositivo tendrá carácter anual, produciéndose el devengo el 30 de junio (Extremadura) o el 31 de diciembre (Murcia y Comunidad Valenciana) de cada año. No obstante, si se produjera el cese de actividad con anterioridad a dichas fechas, el devengo tendrá lugar el último día de actividad. El impuesto valenciano matiza que no se considerarán los casos de sucesión en la realización de las actividades o de cambio de la denominación del sujeto pasivo cuando no impliquen un cese de la actividad en la instalación, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 40 y 42 de la Ley General Tributaria.

### 1.9. Autoliquidación del impuesto

Los sujetos pasivos están obligados a declarar y autoliquidar el impuesto e ingresar el importe de la deuda tributaria en los siguientes plazos:

- Extremadura y Murcia: en el mes siguiente al de la fecha de devengo.
- Comunidad Valenciana: en los 20 primeros días naturales del mes siguiente al fin del período impositivo.

### 1.10. Pagos a cuenta

La normativa murciana y valenciana establecen la obligación de realizar tres pagos fraccionados, referidos a trimestres naturales, en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, julio y octubre de cada año natural.

En el caso del impuesto murciano, el importe de los pagos a cuenta será la cuarta parte de la cuota anual liquidada en el ejercicio anterior o, en su defecto, la cuarta parte de la que resultaría de la aplicación del tipo impositivo (0,0027 euro por kilovatio hora)<sup>87</sup> a la producción media de los tres últimos ejercicios expresada en Kw/h. Por su parte, la normativa valenciana dispone que el importe de los pagos fraccionados sobre la modalidad de producción de energía eléctrica será la cuota correspon-

a favor de familias numerosas que, si bien socialmente puedan ser deseables, no están inspiradas en la protección del medio ambiente, pues, a mayor consumo, mayor será la contaminación, VAQUERA GARCÍA, Antonio, «La fiscalidad ambiental...», *op. cit.*, pág. 18. Por ello, cualquier deducción debería superar tanto el test de proporcionalidad para garantizar su adecuación constitucional como el filtro comunitario de la prohibición de ayudas de estado, *cfr.* HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, «Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...», *op. cit.*, págs. 133 y ss.

87. En el primer trimestre del ejercicio 2012 el tipo aplicable fue 0,0018 euros.

diente al valor de las magnitudes determinantes de la base liquidable durante el respectivo trimestre natural.

Si los pagos fraccionados exceden del importe de la cuota diferencial, la diferencia se devolverá al contribuyente de acuerdo con lo previsto en el artículo 31 de la Ley General Tributaria.

#### 1.11. Afectación de la recaudación

Con la finalidad de potenciar el carácter extrafiscal del impuesto, se establece la afectación de su recaudación a finalidades de carácter ambiental. Así, en el caso de Extremadura, se financiarán medidas y programas de carácter ambiental<sup>88</sup>, destacando los siguientes: programas de fomento de las energías renovables, tecnologías limpias y ahorradoras de energía; descontaminación y mejoras medioambientales en el sector energético; programas de utilización racional de la energía que fomenten el ahorro de las mismas; programas que estimulen la reducción, reutilización y reciclaje de residuos; y programas de apoyo al transporte público.

Las normas murciana y valenciana no especifican los programas a los que se destinarán los ingresos recaudados, limitándose la primera a realizar una referencia a las medidas y programas que reduzcan la contaminación y favorezcan el medio ambiente y la segunda a los gastos en el ámbito de la conservación y mejora del medio ambiente, en ambos casos en la forma que establezca la Ley de Presupuestos Generales de cada Comunidad.

La doctrina mayoritaria coincide en criticar la calificación como medioambiental de un tributo en función de la afectación de sus ingresos<sup>89</sup>,

88. Se ha criticado que esa expresión es suficientemente amplia como para permitir a la Comunidad financiar muy variados gastos con un reflejo indirecto en la preservación del medio ambiente, GÓMEZ VERDESOTO, Marta y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, «Instalaciones contaminantes y fiscalidad...», *op. cit.*, pág. 316.

89. La cual, para CARBAJO VASCO, no es admisible, puesto que la naturaleza de un impuesto dependería de la política pública a la cual se afectase su impuesto, se vulneraría el principio general de nuestro ordenamiento tributario de no afectación y se desvirtuaría la categoría de tributo ambiental, por lo que concluye que «la naturaleza de este tipo de tributos debe hacerse desde la perspectiva del ingreso público, con independencia de la aplicación o destino de sus recursos», CARBAJO VASCO, Domingo, «Sobre el concepto de tributo...», *op. cit.*, pág. 15. Para VAQUERA GARCÍA, existen ventajas derivadas de la existencia de mayores fondos para la protección del medio ambiente y de conciencia pública, si bien advierte de los riesgos de anquilosamiento de la recaudación y de la propia eficacia del tributo (con la consiguiente reducción de recaudación al lograr el tributo su objetivo), por lo que no es deseable un exceso de afectación, VAQUERA GARCÍA, Antonio, «La fiscalidad ambiental...», *op. cit.*, pág. 8.

considerado un auténtico vicio de la fiscalidad ambiental autonómica<sup>90</sup> y que no constituye más que un indicio de la presunta finalidad medioambiental del tributo (STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10º [RTC 2006, 179])<sup>91</sup>, con ciertas dosis de «demagogia legislativa»<sup>92</sup>. En el mismo sentido se manifiesta la doctrina económica, para la cual ha de excluirse cualquier compensación a las víctimas de la contaminación o la afectación específica de los ingresos ambientales<sup>93</sup>.

#### 1.12. Breves consideraciones sobre su valoración constitucional

El desembarco de la fiscalidad ambiental en el panorama nacional se produjo mediante el Impuesto balear sobre determinadas instalaciones que inciden sobre el medio ambiente, aprobado por la Ley 12/1991, de 20 diciembre, la cual, si bien establecía en su exposición de motivos la protección del medio ambiente como objetivo, realmente gravaba la titularidad de determinados elementos patrimoniales, entre los que se incluían los destinados a la producción de energía eléctrica, calculándose la base imponible en función de la capitalización de los ingresos brutos y de la producción eléctrica. Abierta esta senda, la siguió el Impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, aprobado por la Ley 7/1997, de 29 de mayo, la cual apenas añadía una nueva capa de barniz ecológico a su precedente balear, principalmente mediante la afectación de su recaudación a programas de conservación y protección ambiental<sup>94</sup>. Como anticipó de forma mayoritaria la doctrina científica, ambos impuestos fueron declarados inconstitucionales por las Sentencias del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre

90. Valgan las palabras de ROSEMBUJ, para quien «el gasto público ambiental -indivisible y consolidado- no puede atenderse desmenuzando los recursos, sea por afectación o destino exclusivo a dotaciones de proyectos unidimensionales», ROSEMBUJ, Tulio, «Los impuestos ambientales en...», *op. cit.*, pág. 4.

91. FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, «La prohibición de doble imposición...», *op. cit.*, pág. 16.

92. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, «Comentarios acerca del Impuesto Impuesto...», *op. cit.*, pág. 1371. En definitiva, una «segunda mano de barniz ecológico» con la finalidad de atenuar el coste político del impuesto, GÓMEZ VERDESOTO, Marta y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, «Instalaciones contaminantes y fiscalidad...», *op. cit.*, pág. 316. BORRERO MORO explica que «la afectación obedece, por una parte, a la necesidad del legislador de justificar socialmente el tributo y, por la otra, a una necesidad real de hacer frente a las exigencias de financiación de la política ambiental», BORRERO MORO, Cristóbal José, «El impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente...», *op. cit.*, pág. 1268.

93. LABANDEIRA, Xavier y LABEAGA, José M., «Efectos de un impuesto sobre...», *op. cit.*, pág. 11.

94. GÓMEZ VERDESOTO, Marta y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, «Acerca del impuesto balear...», *op. cit.*, pág. 450; GÓMEZ VERDESOTO, Marta y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, «Instalaciones contaminantes y fiscalidad...», *op. cit.*, pág. 305.

(RTC 2000, 289) y 179/2006, de 13 de junio (RTC 2006, 179), respectivamente, en ambos casos al entender que el impuesto autonómico invadía la materia imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, reservada a las corporaciones locales, vulnerando el artículo 6.3 de la LOFCA. Para alcanzar dicha conclusión, el Tribunal Constitucional destacó que, si dichos impuestos gravaran efectivamente la actividad contaminante, se someterían a gravamen todas aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañina para el medio ambiente, y no únicamente a las empresas eléctricas y las de comunicaciones telefónicas o telemáticas; además, no existía la necesaria conexión entre la finalidad protectora del medio ambiente y la determinación de la base imponible, que se fijaba en función del valor de los bienes inmuebles calculado principalmente en función de la facturación.

Fruto de los acuerdos políticos entre la Administración Central y la Administración autonómica, la Ley 8/2005 introdujo determinadas modificaciones en el impuesto extremeño tendentes a mitigar las deficiencias técnicas que presentaban tanto su regulación original como su precedente balear. Para PATÓN GARCÍA resulta llamativo que el Tribunal Constitucional descartara la ampliación de sus pronunciamientos a las modificaciones introducidas por la Ley 8/2005, lo que, en su opinión, «puede interpretarse como una aceptación tácita de la constitucionalidad del impuesto extremeño con su regulación actual», configurada como una figura de gravamen de riesgo para la prevención del daño medioambiental<sup>95</sup>. El nuevo impuesto, ya analizado, define su hecho imponible, no en función de la titularidad de las instalaciones, sino en la realización de determinadas actividades con riesgo ambiental y se elimina la facturación como criterio alternativo para la delimitación de la base imponible, además de introducir una mayor discriminación en los tipos de gravamen en función del impacto contaminante de la actividad. Pese a estas modificaciones, las dudas sobre su constitucionalidad persisten<sup>96</sup>, si bien el

95. PATÓN GARCÍA, Gemma, «La inconstitucionalidad del impuesto extremeño...», *op. cit.*, págs. 121 y 130.

96. Para FERNÁNDEZ ORTE, las modificaciones introducidas no han supuesto una alteración de los elementos esenciales del impuesto, por lo que considera que la no se grava la producción de la energía por su incidencia sobre el medio ambiente (cuyo único reflejo se encuentra en la discriminación de la energía nuclear para determinar la cuota íntegra y la no sujeción de la energía solar o eólica), por lo que, en su opinión, el nuevo impuesto coincidiría con el IAE, FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, «La prohibición de doble imposición...», *op. cit.* págs. 19 y 20. PATÓN GARCÍA también aprecia la coincidencia, al menos parcial, con el IAE, la cual sólo podrá superarse «tras la constatación de que este impuesto autonómico goza de una auténtica finalidad medioambiental y que en su diseño jurídico se tiene en cuenta la capacidad contaminante de dichas actividades», PATÓN GARCÍA, Gemma, «Hacia un modelo de impuesto ambiental...»,

Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en Sentencias de 27 de julio de 2010 (JUR 2010, 302226), 13 de diciembre de 2011 (JT 2011, 1349) y 21 de marzo de 2012 (JUR 2012, 139576), ha rechazado la elevación de la cuestión de inconstitucionalidad al entender que las modificaciones sustanciales en la regulación del impuesto corrigen en profundidad aquellas cuestiones que entraban en conflicto con el artículo 6.3 de la LOFCA y lo convierten en un tributo finalista encuadrable entre las figuras tributarias de gravamen de riesgo con la finalidad de prevenir el daño ambiental y estimular las energías y actividades que menos perturban el medio ambiente (las energías renovables). Todo ello permitiría diferenciar su hecho imponible de los del IBI, el IAE o el Impuesto sobre la Electricidad y, por tanto, superar el canon de constitucionalidad. El Tribunal extremeño utiliza como referente la declaración de constitucionalidad del gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades que puedan derivar la activación de planes de protección civil (STC 168/2004, de 6 de octubre [RTC 2004, 168]), el cual el propio Tribunal Constitucional, al evaluar el impuesto extremeño, utilizó como elemento de comparación y que abrió la puerta a los tributos que gravan la generación de situaciones de riesgo ambiental o de otro tipo.

La confianza del legislador autonómico sobre la bondad de estos tributos, especialmente tras la modificación de LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009, precisamente para ampliar la competencias autonómicas en materia tributaria, al prohibir únicamente los impuestos autonómicos que recaigan sobre hechos imponderables (y no materias imponderables) reservados al Estado o las corporaciones locales, ha dado alas a otras comunidades (Región de Murcia, Comunidad Valenciana) para el establecimiento de este mismo tributo<sup>97</sup>. Sobre los criterios que ha establecido el Tribunal Constitucional en relación con esta modificación haremos unos breves comentarios en el siguiente apartado.

## 2. EL IMPUESTO CASTELLANO-MANCHEGO SOBRE LA PRODUCCIÓN TERMONUCLEAR DE ENERGÍA ELÉCTRICA

### 2.1. Estructura del impuesto

El Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el me-

*op. cit.*, pág. 61. En similares términos, para PEÑA ALONSO las modificaciones introducidas «se han quedado a medio camino, y se echa de menos una apuesta más decidida para subrayar el carácter extrafiscal del Impuesto [...] frente al carácter retributivo», PEÑA ALONSO, José Luis, «Los impuestos sobre la producción...», *op. cit.*, pág. 849.

97. Pues, en palabras de MARTOS GARCÍA, la argumentación contenida en las SSTC 289/2000 (RTC 2000, 289) y 179/2006 (RTC 2006, 179) ha perdido toda su consistencia y no podrá ser utilizada desde la entrada en vigor de esta reforma, MARTOS GARCÍA,

dio ambiente se define como un tributo propio de la Comunidad Autónoma de Castilla La-Mancha que grava la contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural. Este tributo realmente regula tres impuestos distintos, puesto que su hecho imponible se desdobra en tres hechos distintos generadores de la obligación tributaria: la emisión a la atmósfera de dióxido de azufre (SO<sub>2</sub>), dióxido de nitrógeno (NO<sub>2</sub>) o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno; la producción termonuclear de energía eléctrica; y el almacenamiento de residuos radiactivos. Se trata, por tanto, de un tributo de naturaleza mixta, puesto que, por un lado, el primer hecho imponible desincentiva las conductas antiecológicas mientras que los otros dos desalientan, con fines preventivos, actividades que comportan el riesgo de producir daños al entorno natural<sup>98</sup>.

Centrándonos, pues, en el gravamen a la producción de termonuclear de energía eléctrica, cabe destacar la existencia de una exención para las actividades de producción de energía eléctrica incluidas en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Régimen Especial, la cual debe valorarse positivamente en la medida en que se

Juan José, «Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis constitucional a propósito de la nueva redacción del art. 6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental», *Quincena Fiscal*, n° 10, 2011 (versión electrónica), pág. 14.

98. PATÓN GARCÍA, Gemma, «La adecuación constitucional del impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y la imposición autonómica medioambiental», *Impuestos*, n° 13/2002 (versión electrónica), págs. 5-6; PATÓN GARCÍA, Gemma, «Hacia un modelo de impuesto ambiental...», *op. cit.*, pág. 45. La calificación como figuras de gravamen de riesgo también es apreciada por MACADÁN DÍAZ, Marta, «Imposición verde y financiación autonómica...», *op. cit.*, pág. 163. GONZÁLEZ GONZÁLEZ, Ana Isabel y ÁLVAREZ GONZÁLEZ, Santiago, «Panorama actual de los tributos propios de las comunidades autónomas españolas», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* n° 9/2011, pág. 11. En esta línea, ROSEMBUJ clarifica que el cambio climático no se debe a la energía nuclear, sino al uso de otras fuentes de energía productoras de energía, por lo que será legítima la imposición de las instalaciones nuclear «en la medida en que no se contrabandeen como impuestos ambientales», ROSEMBUJ, Tulio, «Los impuestos ambientales en...», *op. cit.*, pág. 5. En efecto, como advierte CORNEJO PÉREZ, el debate sobre la energía nuclear y la utilización de instrumentos fiscales que graven la misma es muy singular al no producir emisiones de gases de efecto invernadero y, por tanto, tener una incidencia muy limitada entre las medidas de lucha contra el cambio climático, siendo sus principales inconvenientes los derivados de la seguridad y gestión de los residuos, en relación con los cuales los instrumentos fiscales pueden no resultar los más idóneos, CORNEJO PÉREZ, Alberto, «Algunas reflexiones sobre fiscalidad de la energía y sostenibilidad», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 345, 2011, pág. 117.

encuentra dirigida a la promoción de las energías renovables por su menor incidencia sobre el medio ambiente<sup>99</sup>.

Por lo que se refiere a los sujetos pasivos, se define como tales a las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que realicen las actividades constitutivas del hecho imponible, sin perjuicio de la calificación como responsables solidarios de la deuda tributaria, además de los establecidos en el artículo 42 de la Ley General Tributaria, de los propietarios de las instalaciones en la que se realicen las referidas actividades que inciden sobre el medio ambiente.

La base imponible, que se determinará por el método de estimación directa<sup>100</sup> para cada instalación en la que se realice la actividad de producción de forma independiente, está constituida por la producción bruta de electricidad en el período impositivo, expresada en megavatios hora<sup>101</sup>.

99. ARAUJO CHAMORRO, María Luisa, «El Impuesto de Actividades que Inciden en el Medio Ambiente», *Noticias de la Unión Europea*, n° 281, junio de 2008, pág. 9; ZORNOZA PÉREZ, Juan, «El Impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente: finalidad extrafiscal y límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Noticias de la Unión Europea*, n° 281, junio de 2008, pág. 71. No obstante, para otros autores, esta medida trata de evitar incompatibilidades con la normativa estatal, PATÓN GARCÍA, Gemma, «Hacia un modelo de impuesto ambiental...», *op. cit.*, pág. 51; BOKOBO MOICHE, Susana, «La doctrina del Tribunal Constitucional sobre los tributos medioambientales y su proyección en el impuesto de Castilla-La Mancha», *Noticias de la Unión Europea*, n° 291, junio de 2008, pág. 38.
100. Se prevé la posibilidad de que la Administración aplique el método de estimación indirecta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley General Tributaria.
101. En definitiva, a través de una fórmula simplificada por la dificultad para medir la incidencia de las actividades de riesgo de daño ambiental, PATÓN GARCÍA, Gemma, «La adecuación constitucional del impuesto...», *op. cit.*, pág. 12; PATÓN GARCÍA, Gemma, «Hacia un modelo de impuesto ambiental...», *op. cit.*, pág. 54. Al tratarse de una base imponible que cuantifica el hecho imponible en sí mismo (la producción de electricidad), se ha dicho que el objeto del tributo (el riesgo ambiental derivado de la generación termonuclear) es irrelevante para la base de cálculo, puesto que esta no mide la relevancia del riesgo ambiental ni se busca la disminución del volumen de energía producida, sino reorientar la inversión hacia tecnologías de inversión con menor riesgo ambiental. Todo ello lleva a concluir que este tributo no puede calificarse como ambiental en función de cómo se inserta el elemento ambiental en su estructura, sino por la finalidad que persigue en el contexto sectorial de aplicación, GRAU RUIZ, María Amparo, NAVA ESCUDERO, Óscar y ANDRADE, Fabián, «El impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil», *Noticias de la Unión Europea*, n° 237, octubre de 2004, pág. 91. No obstante, algún autor ha visto una relación directa entre la cuantía del tributo y el

La cuota íntegra se calculará aplicando sobre la base imponible un tipo fijo de 2,10 euros por megavatio hora producido<sup>102</sup>, coincidiendo con la cuota líquida, puesto que para esta variante del impuesto no se prevé la aplicación de deducciones en la cuota<sup>103</sup>, si bien resultaría razonable la incorporación de técnicas desgravatorias coherentes con las finalidades extrafiscales que inspiran el tributo y que permitieran delimitar, conformar y modular la verdadera naturaleza del presupuesto de hecho del tributo<sup>104</sup>. La forma de determinación de la cuota pone de manifiesto la dificultad de medir los riesgos ambientales y, de forma más general, la de evitar dichos riesgos con instrumentos tributarios<sup>105</sup>.

Con la finalidad de reforzar su carácter extrafiscal, se afecta el rendimiento del impuesto a la financiación de gastos de actuación en materia de calidad ambiental, ordenación, conservación y mejora del medio ambiente<sup>106</sup>, pudiéndose reiterar las críticas anteriormente realizadas en relación con los restantes impuestos autonómicos<sup>107</sup>.

interés ambiental tutelado, ROZAS VALDÉS, José A., «Riesgo de contaminar y...», *op. cit.*, pág. 12.

102. Por lo que no existe un elemento de progresividad en el tipo de gravamen que atienda a la incidencia ambiental de la actividad, de tal manera que la única forma de que la cuota fuera nula sería la paralización de la actividad, GRAU RUIZ, María Amparo, NAVA ESCUDERO, Oscar y ANDRADE, Fabián, «El impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades...», pág. 93.
103. Si se contienen deducciones para el impuesto por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera en el caso de aplicación del método de estimación directa, siempre que el rendimiento de los analizadores automáticos, excluidos sus períodos de calibración o mantenimiento, supere determinados umbrales. En el mismo sentido, PEÑA ALONSO, José Luis, «Los impuestos sobre la producción...», *op. cit.*, pág. 835.
104. ZORNOZA PÉREZ, Juan, «El Impuesto sobre Determinadas Actividades...», *op. cit.*, págs. 71-72.
105. ZORNOZA PÉREZ, Juan, «El Impuesto sobre Determinadas Actividades...», *op. cit.*, pág. 73.
106. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan, «Tributación medioambiental y financiación autonómica. El Impuesto de Castilla-La Mancha sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente», *Noticias de la Unión Europea*, n° 281, junio de 2008, pág. 22; BOKOBO MOICHE, Susana, «La doctrina del Tribunal Constitucional sobre los tributos medioambientales...», *op. cit.*, pág. 30.
107. Esta afectación podría hacer más creíble la finalidad ambiental del impuesto, pero en modo alguno es un elemento esencial de la estructura de este tipo de tributos, PATÓN GARCÍA, Gemma, «Hacia un modelo de impuesto ambiental...», *op. cit.*, pág. 46. ZORNOZA PÉREZ afirma que «la afectación así establecida debe entenderse únicamente como una pura manifestación de voluntad política carente de cualquier eficacia jurídica, pues si el destino de la recaudación ha de decidirse [...] en la ley anual de presupuestos de la Comunidad Autónoma, ésta podrá, en cuanto ley posterior, alterar libremente esa afectación inicial al gasto ambiental; lo que pone de manifiesto que la simple afectación de la recaudación a fines ambientales -en ocasiones a fondos de protección ambiental expresamente constituidos al efecto- nada dice respecto a la verdadera naturaleza del tributo».

En relación con los aspectos temporales del impuesto, se establece que el período impositivo será el año natural, si bien se prevé la posibilidad de que pueda ser inferior en los supuestos de inicio o cese de la actividad de producción termonuclear de energía eléctrica. No obstante, el período impositivo coincidirá con el año natural en los casos de sucesión en la realización de las actividades o de cambio en la denominación del sujeto pasivo cuando no impliquen un cese de la actividad, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 40 y 42 de la Ley General Tributaria. El impuesto se devengará el último día del período impositivo, auto-liquidándose en el mes de enero de cada año natural. Se prevé la obligación de realizar pagos a cuenta, referidos a trimestres naturales, en los meses de abril, julio y octubre, atendiendo al valor de las magnitudes determinantes de la base imponible a la fecha de liquidación, teniéndose derecho a la devolución del exceso de pagos a cuenta que se pudieran haber realizado respecto a la cuota líquida del impuesto.

## 2.2. Breves consideraciones sobre su valoración constitucional

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 196/2012, de 31 de octubre de 2012 (RTC 2012, 196), resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en relación con la redacción original de la modalidad referida a la producción termonuclear de energía eléctrica, la cual se basaba en la posible vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA entonces vigente, al solaparse su hecho imponible con la materia imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>108</sup>.

Así lo entiende el Tribunal Constitucional, para quien la estructura de ambos tributos es coincidente, «sin que exista dato alguno en su configuración que permita apreciar la pretendida finalidad extrafiscal o intento legis de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente». Para explicar dicha conclusión, el Tribunal aclara que, aun cuando la exposición de motivos de la ley cuestionada atribuya al tributo autonómico una finalidad extrafiscal de carácter ambiental, el examen de los preceptos que definen los elementos esenciales de dicho impuesto pone de manifiesto que se trata de un tributo netamente fiscal, pues no grava directamente la actividad contaminante, sino el mero ejercicio de una actividad económica consistente en la producción termonuclear de ener-

ZORNOZA PÉREZ, Juan, «El Impuesto sobre Determinadas Actividades...», *op. cit.*, págs. 70-71.

108. Doctrina reiterada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2013, de 13 de marzo de 2013 (RTC 2013, 60).

gía eléctrica. Recordando la doctrina sentada en relación con el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (STC 289/2000 [RTC 2000, 289]) y con el impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (STC 179/2006 [RTC 2006, 179]), advierte que el tributo castellano-manchego ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 de la Constitución. La consecuencia es que se desvincula de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve, configurándose como un tributo que somete a tributación el mero ejercicio de la actividad de producción termonuclear de energía eléctrica. Por todo ello, concluye que el tributo autonómico incurre en la prohibición prevista en el art. 6.3 LOFCA (en la redacción anterior a la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009), por su solapamiento con la materia imponible del impuesto sobre actividades económicas.

El Tribunal Constitucional no entra a valorar las modificaciones introducidas por la Ley 16/2005, las cuales, sin apenas modificaciones, han llegado hasta nuestros días. Sin embargo, la sustancial identidad de los elementos estructurales en ambas redacciones ha llevado al Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, mediante Auto de 20 de diciembre de 2010 (Recurso nº 463/2006), a acordar la elevación de cuestión de inconstitucionalidad contra el Capítulo I (artículos 1 a 15) de la referida Ley 16/2005. A juicio del Tribunal Superior de Justicia, la comparación de la estructura del impuesto sobre la producción termonuclear de energía eléctrica y del Impuesto sobre Actividades Económicas lleva a entender que afecta a la misma materia imponible, pues en ambos casos el hecho imponible es la producción de energía eléctrica a través de una central nuclear, el sujeto pasivo es quien realiza la actividad, la base imponible se determina en función de la cantidad de energía eléctrica producida y la cuota se determina en función de la producción. A dichos factores ha de añadirse que el impuesto no busca estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en que se desenvuelve y desconociendo la medida concreta en que la que cada uno de los sujetos afecta al medio ambiente. En nuestra opinión, efectivamente, la Ley 16/2005 no introdujo modificaciones de calado suficiente en la estructura del impuesto, más que la afectación de la recaudación a finalidades ambientales, lo que debería llevar a reiterar su inconstitucionalidad<sup>109</sup>.

109. En esta línea, ZORNOZA PÉREZ destaca que la modalidad del impuesto referente a la

Ahora bien, cabe preguntarnos si la respuesta sería distinta atendiendo a la modificación introducida en la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, a partir de la cual únicamente se prohíben los tributos autonómicos que recaigan sobre «hechos imponderables» gravados por el Estado o por tributos locales. El preámbulo explica que la modificación normativa «pretende clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas. Para ello y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo 6 de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al hecho imponible y no a la materia imponible, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales».

La nueva redacción de la LOFCA ha sido analizada por el Tribunal Constitucional al hilo del análisis de la constitucionalidad de los impuestos catalán y asturiano sobre grandes establecimientos comerciales (SSTC 122/2012, de 5 de junio de 2012 [RTC 2012, 122] y 197/2012, de 6 de noviembre de 2012 [RTC 2012, 197]). El Tribunal Constitucional recuerda que lo que la LOFCA prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponderables, estrictamente, siendo el hecho imponible un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Para valorar esta duplicidad, no se ha de atender exclusivamente a la mayor

producción termonuclear de energía eléctrica en nada contribuye al cumplimiento de fines ambientales, por cuanto su incidencia es nula en el contribuyente, el cual, por motivos tecnológicos, no tiene capacidad de realizar actuaciones, más allá del cese de la actividad, que le permitan reducir el riesgo potencial para el medio ambiente de su actividad y, en consecuencia, reducir su carga fiscal, por lo que la mera afectación de la recaudación a fines ambientales no permite calificarlo como un tributo ambiental en sentido estricto, ZORNOZA PÉREZ, Juan, «El Impuesto sobre Determinadas Actividades...», *op. cit.*, págs. 72-74 y 79. De forma similar, para PEÑA ALONSO la modificación normativa no avanza en la potenciación del carácter extrafiscal del tributo, puesto que su hecho imponible no valora el esfuerzo medioambiental del sujeto pasivo para reducir la contaminación ni se intenta medir objetivamente el daño ambiental para la determinación de la base imponible, siendo insuficiente la mera afectación de la recaudación, PEÑA ALONSO, José Luis, «Los impuestos sobre la producción...», *op. cit.*, págs. 835-836. En contra, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, como consecuencia de la afectación de la recaudación a finalidades ambientales, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan, «Tributación medioambiental y financiación autonómica...», *op. cit.*, pág. 22. Por su parte, para BOKOBO MOICHE, por medio de dicha Ley se adapta el impuesto a la STC 168/2004, de 6 de octubre de 2004 (RTC 2004, 168), en relación con el carácter extrafiscal de los gravámenes sobre riesgos, BOKOBO MOICHE, Susana, «La doctrina del Tribunal Constitucional sobre los tributos medioambientales...», *op. cit.*, pág. 30.



o menor identidad gramatical de la definición del hecho imponible, sino al resto de elementos tributarios que se encuentran conectados con el hecho imponible (los sujetos pasivos, la base imponible, los supuestos de no sujeción y exención). Adicionalmente, se podrá valorar la existencia de finalidades extrafiscales, lo que será útil para distinguir los hechos imponibles, si bien no serán suficientes las meras declaraciones de intenciones o la introducción de elementos accesorios (como beneficios fiscales), sino que la finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible.

Partiendo de estas consideraciones, el Tribunal Constitucional analiza el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el IAE, concluyendo que el tributo autonómico tiene, aunque sea parcialmente, una finalidad extrafiscal, lo que evita la duplicidad con el IAE (y con el IBI). Tal conclusión se fundamenta en que, a pesar de que ambos tributos basculen sobre la superficie del establecimiento comercial, su papel en uno y otro es muy distinto. Así, mientras que en el IAE opera como mero índice de riqueza para cuantificar las rentas presuntas que se ponen de manifiesto en el ejercicio de la actividad económica, en el impuesto autonómico, además de utilizarse para determinar la base imponible, sirve para calificar el tipo de actividad gravada e identificar los sujetos pasivos (establecimientos comerciales con superficie de al menos 2.500 metros cuadrados) y es el presupuesto que ha querido gravar el legislador porque considera, entre otros, un impacto negativo sobre el medio ambiente, que es el que se pretende desincentivar. Por tanto, el hecho imponible es independiente de la cuantía de beneficios que se pueda obtener, valorándose adicionalmente la finalidad declarada en la exposición de motivos y la afectación de la recaudación.

Planteado en estos términos el canon de constitucionalidad, parece que en el futuro el Tribunal Constitucional tendrá que afinar su análisis para encontrar tachas a los impuestos sobre la producción eléctrica actualmente existentes, los cuales, configurados como tributos de riesgo con cierto cariz ambiental, pretenderían sortear la identidad de su hecho imponible con el de impuestos estatales y locales que gravan la actividad del sector eléctrico. No obstante, tendremos que seguir atentamente la evolución de esta doctrina constitucional y su incidencia tanto en los tributos aprobados como en los que puedan introducirse en el futuro<sup>110</sup>.

110. Por razones de organización de esta obra colectiva, queda fuera de este trabajo el análisis de estos tributos bajo la luz del Derecho tributario de la Unión Europea, así como la compatibilidad de los mismos con la nueva imposición del sector eléctrico introducida por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

## Capítulo 4

### Los cánones eólicos: Galicia, Castilla-La Mancha, Castilla y León

ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Valladolid

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. EL CANON EÓLICO DE GALICIA. III. EL CANON EÓLICO DE CASTILLA-LA MANCHA. IV. EL CANON EÓLICO DE CASTILLA Y LEÓN. V. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

**Abstract:** *El presente trabajo analiza las características de los cánones eólicos de las CC AA de Galicia, Castilla-la Mancha y Castilla y León, cuyo objeto de gravamen lo constituyen los parques eólicos en los que están instalados los aerogeneradores de energía eléctrica. Se procede después a su contrastación con las exigencias de los principios constitucionales y de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, pudiendo observarse que estamos ante figuras impositivas que tienen características comunes, pero también alguna diferencia relevante respecto a su carácter, patrimonial en el caso de los cánones de Galicia y Castilla-la Mancha y sobre la renta en el caso del canon de Castilla y León.*

#### I. INTRODUCCIÓN

Las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León, cuentan, efectivamente, entre sus tributos propios, con sendos cánones<sup>1</sup> eólicos, regulados concretamente en

1. Refiriéndose al término «canon» escribió X. CORS MEYA: «se trata de un término ambivalente y no definido en nuestro ordenamiento». Ver su: «Calificación de los cánones sobre el agua», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº 67, 1993.