

# DOCUMENTOS DE TRABAJO

## 6/2020

VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario  
“La fiscalidad en el marco de la transición ecológica”

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO (dirección)

Instituto de Estudios Fiscales



## De la transición ecológica a la necesaria transición a un auténtico Derecho tributario ambiental que promueva las energías renovables

JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ  
Universidad Pontificia Comillas  
Garrigues

1. Planteamiento: la sorprendente persistencia en mantener los tributos sobre las energías renovables. 2. Cuestiones tributarias polémicas en relación con determinadas tecnologías. 2.1. Energía eólica: cánones eólicos. 2.2. Energía hidráulica: canon por utilización de las aguas continentales. 2.3. Energía nuclear: impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos. 3. Conclusión: la necesidad de la transición hacia una fiscalidad que pondere adecuadamente los efectos ambientales de las energías renovables.

### 1. PLANTEAMIENTO: LA SORPRENDENTE PERSISTENCIA EN MANTENER LOS TRIBUTOS SOBRE LAS ENERGÍAS RENOVABLES

Hoy en día resulta ocioso resaltar la importancia de las energías renovables para una transición a un modelo energético más sostenible y avanzar en el proceso de descarbonización de la economía, lo que además mejoraría considerablemente la seguridad del suministro y fomentaría el empleo nacional<sup>1</sup>. Eso no significa que las energías renovables sean totalmente inocuas desde el punto de vista ambiental<sup>2</sup>, si bien sus impactos negativos son evidentemente más localizados y limitados que los que se derivan de las energías convencionales<sup>3</sup>. Por ello, y a la vista de los altos riesgos de las inversiones requeridas, es un sector que requiere fuertes apoyos<sup>4</sup>.

Por otra parte, tampoco cabe dudar de la potencialidad de las figuras tributarias para coadyuvar a la protección del medio ambiente. Ahora bien, una adecuada política ambiental no puede basarse exclusivamente en el instrumento fiscal, sino que debe apoyarse en la combinación de medidas que mejor responda a cada desafío ambiental. Las medidas fiscales, por sí mismas, no tienen por qué ser las más adecuadas para combatir un problema ambiental si no se encuentran adecuadamente diseñadas (previa identificación de las cuestiones ambientales a resolver y de los objetivos

---

<sup>1</sup> Comunicación de la Comisión “Un planeta limpio para todos. La visión estratégica europea a largo plazo de una economía próspera, moderna, competitiva y climáticamente neutra”, COM (2018) 773 final, pág. 10.

<sup>2</sup> Como ya advertía MAGADÁN DÍAZ, es inevitable asumir cierto grado de impacto ambiental consustancial a toda actividad económica, MAGADÁN DÍAZ, M.: “La fiscalidad aplicada al medio ambiente”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 234, 1994, pág. 1242.

<sup>3</sup> CASAS AGUADO: “Fiscalidad y energías renovables. Especial problemática de la energía eólica”, *Crónica Tributaria*, n° 146/2013, pág. 55.

<sup>4</sup> VILLAR EZCURRA, M.: *Cambio climático, fiscalidad y energía en los Estados Unidos. Una batería de ejemplos a considerar*, Civitas, Cizur Menor 2012, pág. 53.

perseguidos con la medida específica) y coordinadas con el resto de instrumentos de política ambiental, pues la protección del medio ambiente no puede contemplarse sino desde una perspectiva sistemática, multidisciplinar y transversal.

Como recoge el Pacto Verde Europeo, el “eficaz diseño de las reformas fiscales puede impulsar el crecimiento económico y la resiliencia frente a las perturbaciones climáticas y contribuir a una sociedad más equitativa y a una transición justa”<sup>5</sup>. Pero, de optarse por esta vía, la fiscalidad debe ofrecer incentivos transparentes y eficientes y no configurarse como cargas impositivas que frenen la competitividad o graven a un sector económico, lo que exige que su objetivo no sea meramente recaudatorio, sino el de impulsar la competitividad, la sostenibilidad, la innovación, la inversión y el empleo<sup>6</sup>.

Sin embargo, la aparente ausencia generalizada de este análisis, tanto en tributos estatales como autonómicos, ha conllevado una intensa litigiosidad fundamentada en su posible incompatibilidad con nuestra Constitución y con el Derecho de la Unión, en sus muy diversas facetas<sup>7</sup>.

Por razones de limitación de la extensión, nos centraremos en las polémicas más recientes que han suscitado determinados gravámenes y que pueden suponer una barrera para el desarrollo de determinadas energías renovables (eólica e hidráulica) o no productoras de emisiones atmosféricas (nuclear), generando contradicciones y fricciones entre la política fiscal y otras políticas que fomentan estas tecnologías productivas<sup>8</sup>. No podremos abordar otras interesantes cuestiones también debatidas, como la aplicación de determinadas exenciones del Impuesto sobre Hidrocarburos

---

<sup>5</sup> Comunicación de la Comisión “El Pacto Verde Europeo”, COM (2019) 640 final, pág. 20.

<sup>6</sup> Círculo de Empresarios, *Transición energética para un futuro sostenible: retos y oportunidades*, enero de 2020, págs. 25 y 27.

<sup>7</sup> Un claro ejemplo es la posible apreciación de la existencia de una ayuda de Estado. Así, se ha afirmado que “un riesgo evidente en el campo de las ayudas de Estado es el actual desarrollo de una tributación ambiental a nivel autonómico no coordinada, mediante impuestos propios en lugar de tributos estatales cedidos, hecho que multiplica las posibles violaciones del Derecho de la UE, especialmente si no existe un mínimo control previo sobre su contenido [...] un impuesto con teórica finalidad medioambiental debe justificar cualquier diferencia de trato en dichos motivos ambientales, pues de excluir a cualquier actividad o empresa sin dicha justificación se estaría produciendo una ayuda de Estado incompatible con los fines de los Tratados”, RAMOS PRIETO, J. y otros, “A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas”, Instituto de Estudios Fiscales, *Documentos de Trabajo* 2/2019, pág. 23.

<sup>8</sup> ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Límites constitucionales a la creación de impuestos autonómicos: el caso del impuesto castellano-leonés sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2013, págs. 11-12; LABANDEIRA VILLOT, X.: “Fiscalidad y Sostenibilidad”, en Becker, F. y otros (Dirs.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 138.

a la tecnología de cogeneración<sup>9</sup> o la controversia relativa al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica<sup>10</sup>, que no discrimina entre tecnologías. Tampoco abordaremos la atractiva posibilidad de integrar medidas de estímulo ambiental en las figuras tradicionales del sistema tributario<sup>11</sup>.

## 2. CUESTIONES TRIBUTARIAS POLÉMICAS EN RELACIÓN CON DETERMINADAS TECNOLOGÍAS

### 2.1. Energía eólica: cánones eólicos

Galicia<sup>12</sup> fue la comunidad autónoma pionera en la introducción de un gravamen específico sobre los parques eólicos, cuya estela siguieron Castilla-La Mancha<sup>13</sup> y Castilla y León<sup>14</sup>. La exposición de motivos de la ley gallega, y de forma similar la de Castilla-La Mancha, reconoce la necesidad de impulsar y estimular la energía eólica desde los poderes públicos atendiendo a su consideración de fuente de energía renovable y limpia, al no producir efectos contaminantes a la atmósfera. Sin embargo, atendiendo a las cargas que supone para el entorno (tanto el paisaje como el hábitat), considera justificado el establecimiento de un tributo dirigido a la protección del medio ambiente, que tendría por objeto estimular y promover la incorporación de nuevas tecnologías en los aerogeneradores, de tal modo que la mayor potencia unitaria de estas repotenciaciones dé lugar a la reducción de su número. La norma de Castilla y León es más parca y se limita a señalar la configuración del canon eólico como un impuesto medioambiental cuya finalidad es someter a gravamen determinadas actividades que ocasionan un importante daño al medio ambiente en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

La estructura de los tres impuestos es bastante similar, en el sentido de que configura como hecho imponible las afecciones e impactos visuales y ambientales producidas por los parques eólicos y la cuantificación del tributo depende fundamentalmente del número de aerogeneradores que componen el parque eólico, con la particularidad de que en el caso de Castilla y León la cuota se modula además en función de la potencia<sup>15</sup>.

---

<sup>9</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de marzo de 2018 en el asunto C-31/17 (Cristal Unión).

<sup>10</sup> Cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana mediante Auto de 22 de febrero de 2019.

<sup>11</sup> Por ejemplo, las deducciones por inversiones medioambientales vigentes hasta el ejercicio 2014 en el Impuesto sobre Sociedades, la deducción para sociedades forestales en el mismo impuesto (actualmente vigente) o determinados incentivos para promover las energías renovables en el tramo autonómico del IRPF y en algunos impuestos municipales.

<sup>12</sup> Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

<sup>13</sup> Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

<sup>14</sup> Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras, actualmente regulado en el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

<sup>15</sup> Desde el punto de vista del Derecho interno, el Auto 183/2016, de 15 de noviembre de 2016, del Tribunal Constitucional inadmitió la cuestión de inconstitucionalidad elevada por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha

La contradicción que supone la introducción de gravámenes que actúan como una barrera al desarrollo de esta modalidad de energía renovable no ha pasado desapercibida. El Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma de Sistema Tributario, de febrero de 2014, puso este tributo como ejemplo de la utilización de la etiqueta ambiental para crear tributos esencialmente recaudatorios, pero con efectos perturbadores para las fuentes de energía renovable, concluyendo que el impuesto resulta incoherente con la política ambiental del Estado. Por ello, dada su insuficiente planteamiento y justificación medioambiental, la Comisión de Expertos propuso la supresión de este tributo, sin perjuicio de que pudiera ser sustituido por otras figuras tributarias que respondieran adecuadamente a las finalidades ambientales.

En este mismo sentido, cabe destacar las Conclusiones de la Abogado General en el seno de la cuestiones prejudiciales planteadas en relación con el canon manchego, que llega a afirmar que "es ciertamente lamentable que la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha perciba gravámenes que hagan menos atractivo el uso de energías renovables que persigue la Directiva 2009/28 y que, además, también socaven por lo menos parcialmente el fomento a escala nacional de la energía eólica", sin perjuicio de que, a su juicio, mientras España, a pesar de ello, cumpla en general las obligaciones del Derecho de la Unión que le conciernen, no podrá hablarse de una contravención de los sistemas de apoyo de la Directiva o de las cuotas de energías renovables prescritas, sino que, a lo sumo, se suscitará un problema de Derecho interno<sup>16</sup>.

En este caso concreto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)<sup>17</sup>, concluyó, en línea con la Abogado General, que el canon eólico no se oponía a ninguno de los preceptos del Derecho de la Unión en relación con los cuales se había elevado la cuestión prejudicial<sup>18</sup>.

---

en relación con la posible incompatibilidad de este tributo con el Impuesto sobre Actividades Económicas, al entender que existen diferencias palpables entre los elementos esenciales de ambos tributos que permiten superar los límites del art. 6.3 LOFCA. Para un análisis de la valoración jurisdiccional de este tributo, véase LAFONT SENDINO, M. S.: "Los cánones eólicos: análisis jurisprudencial", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 423, 2018.

<sup>16</sup> Conclusiones de la Abogado General Sra. Julianne Kokott, presentadas el 1 de junio de 2017, en los asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, apartado 35.

<sup>17</sup> Sentencia de 20 de septiembre de 2017. Véase un análisis de la misma en LUCHENA MOZO, G. M.: "El canon eólico de Castilla-La Mancha al resguardo del TJUE en la Sentencia de 20 de septiembre de 2017", *Revista Quincena Fiscal*, nº 21, 2017.

<sup>18</sup> En concreto, concluye que el canon eólico no se opone a los artículos 2 y 13 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE. Tampoco se opone al artículo 4 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, puesto que dicho canon no grava los productos energéticos ni la electricidad en el sentido del artículo 1 y del artículo 2, apartados 1 y 2, de esa Directiva, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de ésta. Finalmente, tampoco considera que se oponga al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, puesto que dicho canon no constituye un impuesto que grave el consumo de productos energéticos o de electricidad, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta Directiva.

## 2.2. Energía hidráulica: canon por utilización de las aguas continentales

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, con el pretendido objetivo de armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, crea una serie de tributos, entre los que se encuentra el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, que grava actualmente a un tipo del 25,5% el valor económico de la energía hidroeléctrica producida únicamente en cuencas intercomunitarias.

El fundamento ambiental en el que se justifica la introducción del gravamen es la necesidad de proteger la calidad general de las aguas continentales españolas a fin de salvaguardar uno de los recursos naturales necesarios para la sociedad, para lo cual es necesario obtener recursos que permitan reforzar las políticas de protección del dominio público hidráulico y que deben ser aportados por quienes obtienen un beneficio de su utilización privativa o aprovechamiento especial para la producción de energía eléctrica.

Sin embargo, el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario ya advirtió que tan genérica afirmación parece desmentirse por la afectación de la recaudación, de la cual únicamente un 2% será considerado ingreso del organismo de cuenca, mientras que el 98% restante será ingresado en el Tesoro Público. Por otra parte, señala el Informe que el mecanismo de cuantificación del canon no guarda ninguna relación con el daño causado al dominio público hidráulico. Por tanto, los elementos de cuantificación del canon delatan que se trata, más bien, de un impuesto sobre la cifra de negocios de las centrales hidroeléctricas y, por tanto, estamos ante una medida para reducir el déficit tarifario y no ante una tributación destinada a preservar el dominio público hidráulico.

Similares razones son las que llevaron al Tribunal Supremo a elevar cuestión prejudicial en relación con la compatibilidad de este tributo con el Derecho de la Unión<sup>19</sup>, poniendo de manifiesto que no se advierte finalidad medioambiental alguna en este canon al no identificarse los daños medioambientales que se pretenden cubrir con el gravamen, gravar únicamente el uso de las aguas para la producción de energía eléctrica (el resto de actividades que generan un alto consumo de agua no son gravadas) y resultar “insignificante” la cantidad que se destina a los organismos de cuenca para las actuaciones de protección y mejora del dominio público hidráulico. Por todo lo anterior, concluye el Tribunal Supremo, la finalidad real de este gravamen es establecer un mecanismo de financiación del déficit de tarifa<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Principio “quien contamina paga” contemplado en el artículo 191.2 TFUE; principio de recuperación de costes de los servicios relacionados con el agua recogido en el artículo 9.1 de la Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas; principio de no discriminación consagrado en los artículos 3.1 y 3.2 de la Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE; prohibición de ayudas de Estado conforme al artículo 107.1 TFUE.

<sup>20</sup> Como señala ORTIZ CALLE en relación con la denominación de la Ley 15/2012, “podría decirse, con plena razón, que la utilización por el legislador de la palabra «sostenibilidad» ha de referirse realmente al sentido financiero y no a la

Centrándonos en el objeto de este documento (la oportunidad de gravar las fuentes de energía renovables), la Conclusiones del Abogado General<sup>21</sup>, al analizar la posible vulneración del principio de no discriminación recogido en el artículo 3.1 de la Directiva 2009/72<sup>22</sup>, hace algunas interesantes reflexiones al hilo del triple análisis que requiere valorar dicho principio, como concreción del principio general de igualdad<sup>23</sup>:

- a) Situaciones que se han de considerar comparables: en relación con esta cuestión, entre otras consideraciones, hace referencia al argumento de los recurrentes según el cual la energía eléctrica soporta una tributación final sustancialmente superior a la que soporta la electricidad producida con otros métodos, incluidos los que generalmente se consideran más contaminantes para el medio ambiente. Señala que, de darse esa circunstancia, se pone en tela de juicio la política española de protección del medio ambiente, si bien matiza que al ser el objetivo del tributo reforzar la protección del dominio público hidráulico y no la protección del medio ambiente en general, no resulta tan evidente que una mayor tributación de las centrales hidráulicas desmienta el objetivo ambiental declarado por el preámbulo de la Ley 15/2012.
- b) Existencia de una diferencia de trato: el Abogado General plantea el análisis de este requisito desde una doble perspectiva. En primer lugar, si se atiende al objetivo establecido en la Ley 15/2012, la introducción de un tributo que grava solamente el uso del agua para la producción de electricidad supone una diferencia de trato entre los productores de electricidad y los demás usuarios de las aguas continentales. En segundo lugar, si se confirmasen las dudas del Tribunal Supremo sobre los objetivos perseguidos por la Ley 15/2012, también existiría una diferencia de trato entre los productores de energía hidroeléctrica y los productores que usan otras tecnologías.
- c) Justificación: de cara a apreciar la existencia de una justificación para la diferencia de trato entre dos situaciones, el Abogado General valora lo distintos argumentos esgrimidos por las partes. Así, en relación con la protección de los recursos naturales, si bien señala que corresponde al Tribunal Supremo valorar si la diferencia de trato entre los productores de energía hidroeléctrica y los demás usuarios de los recursos hídricos se puede justificar en dicho motivo, así como su proporcionalidad y coherencia, advierte que no alcanza a comprender cómo dicho objetivo puede justificar un distinto trato de los productores en función de si la concesión de la que son titulares se refiere a una cuenca intracomunitaria o una

---

protección del medio ambiente, por mucho que el Preámbulo de la Ley 15/2012 invoque, de manera improcedente a mi entender, el art. 45 de la Constitución española”, ORTIZ CALLE, E., “Los impuestos sobre la energía nuclear y la producción hidroeléctrica. Protección del medio ambiente y libre competencia, a propósito de las Sentencias del Tribunal de Justicia de 7 de noviembre de 2019”, *La Ley Unión Europea*, nº 78, Febrero 2020 (versión electrónica), pág. 1.

<sup>21</sup> Conclusiones del Abogado General Sr. Gerard Hogan presentadas el 8 de mayo de 2019 en los asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18.

<sup>22</sup> Adviértase que este análisis lo realiza con carácter subsidiario al considerar que el artículo 3.1 de la Directiva 2009/72/CE no es aplicable a las medidas tributarias nacionales.

<sup>23</sup> “El principio de igualdad de trato prohíbe tratar situaciones comparables de manera diferente y situaciones diferentes de manera idéntica, a menos que dicho trato esté objetivamente justificado” (apartado 42).

cuenca intercomunitaria<sup>24</sup>; por tanto, la explicación basada en la protección de los recursos naturales no justifica la diferencia de trato. En segundo lugar, respecto a la pretendida necesidad de asegurar un nivel de tributación equivalente entre las distintas categorías de productores de electricidad, resalta que el cálculo del canon no parece guardar la menor relación con el importe de los tributos ya soportados por los productores de electricidad, si bien nuevamente corresponde al Tribunal Supremo valorar y comprobar esta cuestión. En tercer lugar, el Gobierno español alegó que esa diferencia de trato se explica por el diferente caudal que existe entre los cauces, en función de si atraviesan una sola Comunidad Autónoma o varias, lo cual considera que es un argumento poco convincente.

Con todo lo anterior, concluye que, si se confirman las dudas expresadas por el Tribunal Supremo y aun admitiendo que la producción de energía hidroeléctrica presenta aspectos diferentes a otras formas de producción de electricidad, un trato manifiestamente desigual, a efectos fiscales, de los distintos productores afectaría de forma esencial al principio de igualdad y no discriminación, por lo que sería precisa una justificación objetiva (a valorar por el Tribunal Supremo), en particular, sobre la “sorprendente diferencia en la carga tributaria que se impone a los productores de energía hidroeléctrica en relación con otros productores de electricidad”.

El TJUE<sup>25</sup> rechaza la aplicación del principio de no discriminación recogido en el referido artículo 3.1 de la Directiva 2009/72. La razón para tal rechazo es que, al ser el canon una medida de naturaleza fiscal, el principio de no discriminación solo sería aplicable si la Directiva 2009/72 tuviera por objeto la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros. Ahora bien, el procedimiento legislativo al que se acudió para la aprobación de la Directiva (el entonces artículo 95.1 CE, actual artículo 114.1 TFUE) no resulta de aplicación para las disposiciones fiscales (art. 95.2 CE, actual artículo 114.2 TFUE), por lo que la Directiva 2009/72 no constituye una medida relativa a la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros y, en consecuencia, el principio de no discriminación recogido en su artículo 3.1 no es de aplicación al canon. El TJUE, por tanto, no llega a realizar un análisis de dicho precepto para valorar la compatibilidad del canon.

Por el contrario, el TJUE, al valorar la existencia de una ayuda de Estado, sí aborda la posible existencia de una situación discriminatoria derivada de que solo se graven a los productores de energía hidroeléctrica y no a productores de energía mediante otras tecnologías, lo que podría favorecer en la práctica a esa últimas aliviando sus cargas respecto de aquellas que están sujetas al canon. Por ello, considera preciso determinar si los productores de energía hidroeléctrica y los restantes productores de energía se encuentran en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el canon. Sin embargo, considerando que, conforme a marco normativo nacional,

---

<sup>24</sup> Esta diferencia de trato, que exime de tributación a las centrales en cuencas intracomunitarias, constituiría una ayuda estatal prohibida, salvo que quede demostrado que el España carece tanto de potestad tributaria como de competencia para decidir sobre la cuantía de los derechos que se han de pagar a cambio de las concesiones de explotación dichas cuentas intracomunitarias (apartado 105).

<sup>25</sup> Sentencia de 7 de noviembre de 2019 (asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18).

el canon está destinado a la protección y mejora del dominio público hidráulico y únicamente los productores de energía hidroeléctrica utilizan dicho dominio público como fuente de producción de electricidad, con un posible impacto medioambiental sobre el mismo, el TJUE concluye que no existe una situación fáctica y jurídica comparable. Y añade que esta conclusión no se ve alterada por la circunstancia de que el órgano jurisdiccional remitente haya expuesto que el canon persigue, habida cuenta de sus características esenciales y de su estructura, un objetivo puramente económico. En ausencia de normativa de la Unión en la materia, pertenece a la esfera de la competencia fiscal a los Estados miembros la determinación de las bases imponibles y el reparto de la carga fiscal entre los diferentes factores de producción y los diferentes sectores económicos. Por tanto, no existiría una situación discriminatoria que impidiese a un Estado miembro establecer un canon que recaiga únicamente sobre los productores de energía hidroeléctrica<sup>26</sup>.

Para cerrar la conclusiones de la sentencia, el TJUE analiza la compatibilidad del canon con el principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua recogido en el artículo 9.1 de la Directiva 2000/60 y advierte que este principio no exige que el importe de cada uno de los cánones que un Estado miembro pueda imponer a los usuarios del dominio hídrico, aisladamente considerado, sea proporcional a dichos costes por tres razones: (i) el cumplimiento de dicho principio no puede ser apreciado a la luz de una medida nacional, aisladamente considerada, que se impone a los usuarios del recurso hidráulico; (ii) este principio guarda relación con la aplicación de una serie de medidas que, tomadas en su conjunto, deben ser “adecuadas” para garantizar el respeto del principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua; y (iii) la Directiva no tiene como objetivo la armonización total de la normativa de los Estados miembros en el ámbito del agua, sino establecer un marco de protección, por lo que las medidas relativas a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el uso de las aguas constituye uno de los instrumentos de que disponen los Estados miembros para la gestión del agua. En estas circunstancias, concluye, carece de pertinencia el hecho de que el canon, habida cuenta tanto de sus características esenciales como de su estructura, no tenga una finalidad medioambiental, sino exclusivamente económica, sin presentar vínculos con la ocupación del dominio público ni con las consecuencias medioambientales de la actividad asociada a esa ocupación.

---

<sup>26</sup> Sin embargo, al objeto de valorar la posible existencia de una ayuda de Estado, sí apunta que el Tribunal Supremo deberá analizar, en base al régimen de reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, el posible carácter selectivo del tributo derivado del hecho de que no estén sometidos a gravamen los productores de energía hidroeléctrica que operan en cuencas hidrográficas situadas en el territorio de una única comunidad autónoma.

### 2.3. Energía nuclear: impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos

La misma Ley 15/2012 creó el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica<sup>27</sup>, cuyo objeto declarado es compensar a la sociedad por las cargas que debe soportar como consecuencia de la generación de este tipo de energía.

El Tribunal Supremo elevó también cuestión prejudicial sobre la compatibilidad de este tributo con diversos preceptos del Derecho de la Unión<sup>28</sup>, al apreciar diversos factores distorsionantes en este impuesto que resumidamente son los siguientes: en primer lugar, al igual que en el canon hidráulico, el destino de la recaudación se afecta a financiar los costes del sistema eléctrico, es decir, a reducir el déficit de tarifa; en segundo lugar, a pesar de que el legislador español invoca razones medioambientales para justificar el tributo (el alto riesgo que comporta la generación nuclear y la incertidumbre sobre la gestión futura de los residuos), este planteamiento se ve contrariado por el propio texto articulado de la ley y por el hecho de que tanto los riesgos alegados como las incertidumbres citadas ya están cubiertos por otros mecanismos legales; y, en tercer lugar, paradójicamente, se somete a una mayor presión fiscal a una tecnología que no emite CO2 frente a otras tecnologías claramente contaminantes.

De las diversas cuestiones planteadas, el Abogado General, en sus Conclusiones<sup>29</sup>, considera oportuno responder las referentes a la posible vulneración del principio de no discriminación del artículo 3.1 de la Directiva 2009/72<sup>30</sup>, puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo al entender que el tributo discutido grava a las compañías eléctricas que utilizan energía nuclear no con un objetivo de proteger el medio ambiente, sino de incrementar el volumen de ingresos para compensar el déficit tarifario.

A estos efectos, es necesario dilucidar si la situación de las centrales nucleares es comparable a la de los productores de otras energías a la vista del objetivo perseguido por la normativa nacional. Inicialmente, el Abogado General comparte el parecer de la Comisión y considera que la energía nuclear no se halla en una situación comparable a la de otras fuentes de electricidad en cuanto a la protección del medio ambiente, habida cuenta de los riesgos particulares que representan los

---

<sup>27</sup> Además del impuesto sobre la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

<sup>28</sup> Artículo 191.2 TFUE; artículos 3.1 y 3.2 de la Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE; los artículos 3 y 5 de la Directiva 2005/89/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de enero de 2006, sobre las medidas de salvaguarda de la seguridad del abastecimiento de electricidad y la inversión en infraestructura, y de los artículos 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

<sup>29</sup> Conclusiones del Abogado General Sr. Gerard Hogan presentadas el 8 de mayo de 2019 en los asuntos acumulados C-80/18 a C-83/18.

<sup>30</sup> Como en el caso del canon hidráulico, este análisis lo realiza con carácter subsidiario al considerar que el artículo 3.1 de la Directiva 2009/72/CE no es aplicable a las medidas tributarias nacionales.

residuos nucleares para la salud y la seguridad. Sin embargo, añade a continuación, esta consideración no es en sí misma decisiva, ya que, en tales circunstancias, lo que realmente incumbe al órgano jurisdiccional remitente (el Tribunal Supremo) es dilucidar si esta diferencia de trato fiscal está efectivamente justificada por las particulares y específicas dificultades que, en materia de medio ambiente y seguridad, lleva aparejada la producción de energía nuclear.

A este respecto, el Abogado General advierte que, si quedara confirmado que el verdadero fundamento del impuesto no es medioambiental, sino la obtención de financiación para reducir el déficit de tarifa, todos los productores de energía estarían en una situación comparable. Y, en este sentido, apunta que el hecho de que existan diversas obligaciones legales dirigidas a cubrir los riesgos que implica la generación de energía nuclear y la previsión de que la recaudación del tributo se destine a financiar los costes del sistema eléctrico son elementos que ponen ciertamente en tela de juicio las razones medioambientales en las que el preámbulo de la Ley 15/2012 pretende justificar el tributo. Todo lo anterior, concluye, contribuye a cuestionar la supuesta justificación ambiental del impuesto. Por tanto, si el Tribunal Supremo llegase a esa misma conclusión, termina atreviéndose a afirmar que este impuesto, bajo la apariencia de una medida medioambiental, en realidad esconde una forma de medida fiscal especial con efectos discriminatorios contra los productores de energía nuclear, al someterlos a una tributación mayor que la de otros productores de electricidad, lo que constituye una diferencia de trato que no está objetivamente justificada por verdaderas razones de medio ambiente.

Como en el caso del canon hidráulico, el TJUE<sup>31</sup> no llega a analizar esta cuestión al considerar inaplicable la Directiva 2009/72 por no constituir una medida relativa a la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros a la vista del procedimiento legislativo al que se acudió para su aprobación<sup>32</sup>.

### **3. CONCLUSIÓN: LA NECESIDAD DE LA TRANSICIÓN HACIA UNA FISCALIDAD QUE PONDERE ADECUADAMENTE LOS EFECTOS AMBIENTALES DE LAS ENERGÍAS RENOVABLES**

De lo hasta aquí expuesto, lo que queremos resaltar es que, más allá de las conclusiones que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea o los Tribunales nacionales puedan alcanzar sobre la admisibilidad o no de estas figuras tributarias, lo verdaderamente relevante es el criterio de oportunidad para gravar las fuentes de energía renovable desde una perspectiva integral del Derecho Ambiental y de los desafíos medioambientales a los que nos enfrentamos.

Para una parte de la doctrina no existen dudas sobre la legitimidad de gravar las fuentes de energías renovables, a pesar de tratarse de fuentes de energías limpias, puesto que provocan otras

---

<sup>31</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de noviembre de 2019 (asuntos acumulados C-80/18 a C-83/18).

<sup>32</sup> Tampoco se pronuncia, por razones formales, sobre la posibilidad incompatibilidad con los principios quien contamina paga (art. 191.2 TFUE), la obligación de garantizar la seguridad del abastecimiento eléctrico y mantener un equilibrio entre la demanda de electricidad y la disponibilidad de capacidad de generación (arts. 3 y 5 Directiva 2005/89), principios de no discriminación (art. 20 y 21 de la Carta) y principio de claridad, transparencia, no discriminación y control (art. 3.2 de la Directiva 2009/72).

afecciones sobre el entorno natural, ya sea partiendo de una perspectiva más estricta (los impactos sobre el caudal de las aguas y los ecosistemas acuáticos de las centrales hidráulicas) o amplia (los impactos sobre el paisaje de los parques eólicos o los riesgos para el entorno en caso de accidente nuclear) del concepto “medio ambiente”<sup>33</sup>. Para otro sector de la doctrina, estos tributos son contradictorios, incoherentes, poco acertados e incluso paradójicos con las políticas estatales y comunitarias de impulso de las energías renovables<sup>34</sup>, al no tomar en consideración que su impacto ambiental negativo es menor que su contribución positiva como alternativa a las energías convencionales<sup>35</sup>. Esta situación puede provocar que se desincentive el empleo de energías renovables en lugar de promoverlo, cuando, en línea contraria a la seguida por estos polémicos tributarios, deberían fomentarse esas fuentes de energía, por ejemplo, mediante beneficios fiscales en los impuestos sobre la renta<sup>36</sup>.

En este debate, nos alineamos plenamente con este último sector doctrinal. Consideramos que el criterio que ha de imperar es el que se deriva de la adecuada ponderación de los intereses ambientales en juego<sup>37</sup>. Y, desde esta perspectiva, el fomento de las energías renovables como elemento esencial en la mitigación de los efectos del cambio climático ha de ser preponderante sobre

<sup>33</sup> GARCÍA NOVOA, C.: “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”, en Lucas Durán, M. (Dir.): *Fiscalidad y Energías Renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 259; PATÓN GARCÍA, G.: “Tributos castellano-manchegos y energías renovables: la imposición sobre la energía nuclear y la protección del entorno natural”, en Lucas Durán, M. (Dir.): *Fiscalidad y Energías Renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 393-395; RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M.: “Especialidades previstas para las fuentes energéticas limpias en los impuestos autonómicos que gravan la producción y transporte de energía”, en Lucas Durán, M. (Dir.): *Fiscalidad y Energías Renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 522.

<sup>34</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “Consideraciones sobre el canon eólico de Galicia”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 308, 2010, pág. 115; PEÑA ALONSO, J. L.: “Instrumentos fiscales de eficiencia medioambiental y los impuestos sobre la producción de energía renovable”, en Becker, F. y otros (Dirs.): *Tratado de Energías Renovables*, Volumen II, Aspectos Jurídicos, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 665 y 68 1; LUCHENA MOZO, G. M.: “El canon eólico de Castilla-La Mancha”, en Lucas Durán, M. (Dir.): *Fiscalidad y Energías Renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 289; MANZANO SILVA, E.: “El impuesto sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos de Castilla y León”, en Lucas Durán, M. (Dir.): *Fiscalidad y Energías Renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 353; ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Límites constitucionales a la creación de impuestos autonómicos: el caso del impuesto castellano-leonés sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2013, págs. 24-26; CASAS AGUADO, “Fiscalidad y energías renovables...”, *op. cit.*, pág. 62.

<sup>35</sup> Valgan las palabras de LOZANO CUTANDA cuando hace referencia al “sinsentido jurídico y lógico que supone someter a un tributo específico los aerogeneradores de un parque eólico cuando sus ventajas ambientales –en términos del objetivo absolutamente prioritario de la lucha contra el cambio climático– son enormemente superiores a cualquier posible e inevitable impacto ambiental de las instalaciones”, LOZANO CUTANDA, B.: “A propósito del despropósito del canon eólico: una llamada de atención sobre la necesidad de mejorar la ordenación y el control de los tributos ambientales”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, nº 38, 2017 (versión electrónica), pág. 1.

<sup>36</sup> CASAS AGUADO: “Fiscalidad y energías renovables...”, *op. cit.*, pág. 78.

<sup>37</sup> VAQUERA GARCÍA, A.: “Los impuestos sobre el daño y la afección medioambiental causados por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada de Galicia y Castilla y León”, en Lucas Durán, M. (Dir.): *Fiscalidad y Energías Renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 458; PEÑA ALONSO, J. L.: “Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica”, en Becker, F. y otros (Dirs.): *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 584; CODES CALATRAVA, G.: “El canon a la generación hidroeléctrica”, en Becker, F. y otros (Dirs.): *Los Tributos del Sector Eléctrico*,

otros impactos ambientales que dicho tipo de energía indudablemente puede ocasionar, pero cuya corrección no requiere la misma urgencia, presentando así un indudable saldo positivo para el balance ambiental<sup>38</sup>.

Por tanto, más allá de su compatibilidad o no con el Derecho de la Unión (o con nuestra Constitución), no es de extrañar la sorpresa manifestada tanto por la Abogado General Kokott como por el Abogado General Hogan ante la opción del Estado español (y, añadimos, Comunidades Autónomas) de utilizar el instrumento fiscal para gravar las energías renovables en posible detrimento de los objetivos ambientales.

Al contrario, la utilización eficiente de la fiscalidad, como instrumento útil para ofrecer claros incentivos de mercado a los agentes económicos, debería reorientarse hacia una “ambientalización” del conjunto de nuestro sistema tributario, incidiendo en las siguientes líneas:

- a) La revisión del sistema tributaria para eliminar aquellas medidas que puedan considerarse perniciosas para la consecución de los objetivos ambientales perseguidos.
- b) La utilización de beneficios fiscales para promover la intensificación del uso de las energías renovables, prestando una especial atención a las deducciones por inversiones medioambientales (inexplicablemente eliminadas desde el ejercicio 2011 para las energías renovables y desde el ejercicio 2015 para el resto de inversiones ambientales) y la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica en las áreas de ecoeficiencia y energías renovables.
- c) La adopción de un sistema coordinado de incentivos fiscales en el ámbito de las personas físicas, exportando al ámbito estatal las medidas autonómicas más exitosas (¿tiene sentido abordar el problema global del cambio climático desde una aproximación autonómica o local en vez de estar planificado desde el ámbito estatal?)
- d) La supresión (o, cuando menos, auténtica ambientalización) de aquellos tributos que, directa o indirectamente, penalizan el uso de las energías renovables (piénsese, por ejemplo, en la incoherencia que una Ley que dice pretender mejorar la sostenibilidad energética y la protección del medio ambiente introduzca una figura como el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica, que grava por igual toda la energía sin considerar la tecnología de producción utilizada).

---

Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 623; MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los cánones eólicos: Galicia, Castilla-La Mancha, Castilla-León”, en Becker, F. y otros (Dirs.): *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 847-848.

<sup>38</sup> En este punto, compartimos plenamente la opinión de IGLESIAS CASAS, cuando afirma que “este saldo positivo a su favor derivado de que el beneficio que en términos ambientales aportan a la sociedad es muy superior a los daños que de su implantación puedan derivarse no puede desconocerse desde la perspectiva de la tributación ambiental”, IGLESIAS CASAS, J. M.: “Los tributos medioambientales autonómicos sobre las instalaciones destinadas a la producción de energías renovables”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2010, pág. 48.