

Estudios sobre la Economía Española - 2019/21

**La fiscalidad energética autonómica y local:
Problemática y posibles soluciones**

Juan Carpizo Bergareche
(Ernst & Young Abogados)

fedea

Las opiniones recogidas en este documento son las de sus autores y no coinciden necesariamente con las de FEDEA.

La fiscalidad energética autonómica y local: problemática y posibles soluciones

Juan Carpizo Bergareche
Ernst & Young Abogados

Julio de 2019

Resumen

El objetivo de este trabajo es analizar la situación de la fiscalidad que recae sobre el sector energético en los ámbitos autonómico y local. Se trata de una fiscalidad muy extensa y objeto de elevada litigiosidad. Por ello, y tras una primera discusión sobre la relación entre los tres ámbitos competenciales – estatal, autonómico y local - se realiza una detallada exposición de los impuestos en los dos últimos. Ese análisis permite obtener una imagen precisa sobre los distintos problemas relativos, por ejemplo, a la doble imposición, la complejidad tributaria y los costes de cumplimiento o a los problemas de afectación a la finalidad medioambiental perseguida, entre otros. El trabajo concluye proporcionando un conjunto de soluciones que permitirían hacer frente al conjunto de problemas detectados.

Índice

1. Introducción
2. Las competencias fiscales estatales, autonómicas y locales
 - 2.1 El legislador estatal y las Haciendas Locales
 - 2.2 El ámbito material de las ordenanzas fiscales
 - 2.3 El legislador autonómico y las Haciendas Locales
 - 2.4 La delimitación de los espacios fiscales entre Comunidades Autónomas y Estado: la tributación pretendidamente medioambiental
3. Los principales impuestos energéticos en el ámbito autonómico y local: regulación y jurisprudencia
 - 3.1 Impuestos autonómicos
 - 3.2 Tributos locales
4. Problemática actual
 - 4.1 La fiscalidad y la competitividad de empresas y territorios
 - 4.2 Análisis de las figuras tributarias sobre transporte, producción y emisiones: diversidad y heterogeneidad
 - 4.3 Incidencia de los tributos medioambientales sobre el sector energético
 - 4.4 La problemática afectación presupuestaria de los tributos autonómicos
 - 4.5 El coste de cumplimiento de las obligaciones tributarias formales
 - 4.6 La complejidad en la configuración
 - 4.7 El traslado al consumidor energético
 - 4.8 La necesaria adaptación de la normativa tributaria a la evolución del sector energético y a evitar situaciones de doble imposición
5. Posibles soluciones
 - 5.1 Medidas para minorar la litigiosidad y mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales
 - 5.2 Reforma legislativa: coordinación normativa e incremento de la seguridad jurídica
 - 5.3 Tributos autonómicos y la necesaria reforma de la fiscalidad ecológica

Anexos

1. Impuestos autonómicos
2. Impuestos locales

1. Introducción

El objetivo de este trabajo es analizar la situación de la fiscalidad que recae sobre el sector energético en los ámbitos autonómico y local. Como se pondrá de manifiesto a lo largo de este documento, se trata de una fiscalidad compleja y muy amplia, que no suele ser objeto de atención más allá del propio sector. Sin embargo, es una fiscalidad que, en parte al ser objeto de ese triple ámbito competencial, ha sido objeto de una elevada litigiosidad. Este análisis resulta especialmente pertinente cuando se ha anunciado, en el borrador del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC), una reforma fiscal energética para un futuro próximo.

La estructura del trabajo es la siguiente. En el segundo apartado se discute la relación entre los tres ámbitos competenciales. En el tercer apartado, que se apoya también en dos anexos al final de este trabajo, se realiza una detallada exposición de los distintos impuestos existentes en el ámbito autonómico y local, con sus características y, cuando procede, con la decisión judicial. Ese análisis permite desarrollar, en el cuarto apartado, los distintos problemas detectados. Estos se relacionan con la doble imposición, la complejidad tributaria y los costes de cumplimiento, o con la afectación a la finalidad medioambiental perseguida, entre otros. El trabajo concluye, en el quinto apartado, sugiriendo un conjunto de soluciones que permitirían hacer frente a los problemas detectados.

2. Las competencias fiscales estatales, autonómicas y locales

2.1 El legislador estatal y las Haciendas Locales

La Constitución española señala que “la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”, y en su apartado segundo añade: “Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.”

Por tanto, la potestad originaria para establecer y exigir tributos es única y reside en el Estado, que debe ejercerla a través de una ley. Debemos partir de este precepto para poder afirmar que el poder tributario originario reside en el Estado, mientras que el poder tributario del que disponen las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales tiene carácter de derivado. Para poder completar este sistema tributario, la Constitución Española también establece que “las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.” Así pues, además de permitir a las Corporaciones Locales el disponer de sus tributos propios previa regulación por parte del legislador estatal, también se admite la posibilidad de participar por parte de éstas en tributos estatales e, incluso, autonómicos.

Un primer aspecto a resaltar consiste en que el nivel de las Haciendas Autonómicas y Locales en relación al Estado en principio es similar respecto al mismo, dado que existen tributos cuyo

sujeto activo es cualquiera de los tres niveles, aunque, como sabemos, las Comunidades Autónomas tienen un sistema tributario propio basado en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Otro aspecto es que las entidades locales pueden tanto establecer tributos según la normativa estatal como exigirlos. En este segundo caso debe interpretarse como la facultad para poder aplicar sus tributos, esto es, llevar a cabo la gestión, inspección y recaudación de los mismos. No obstante, resulta fundamental a estos efectos que hay diferentes fórmulas de colaboración para aplicar los tributos locales entre las Corporaciones y el Estado y las Comunidades Autónomas.

Continuando con este poder tributario derivado de las Haciendas Locales, es el legislador estatal el que ejerce el poder originario, y los diferentes tributos que pueden establecer y exigir las Haciendas Locales se regulan mediante ley estatal. Las características del poder tributario local descritas en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales son las siguientes:

1) Respecto a los impuestos que pueden establecer y exigir los ayuntamientos, se debe diferenciar entre aquellos que son obligatorios –Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica–, de aquellos que tienen carácter potestativo en cuanto a su establecimiento, –Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana e Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca. Esta característica resulta fundamental ya que, en el caso de los impuestos obligatorios, no es necesario una ordenanza por parte de los ayuntamientos para poder exigirlos, mientras que en el caso de los impuestos de carácter potestativo, sí hay que establecer una ordenanza donde se regulen los elementos configuradores de estos impuestos, No obstante, como se detalla más adelante, si un ayuntamiento pretende ejercer su autonomía fiscal en los impuestos de carácter obligatorio, dentro de los márgenes que le permite la ley estatal, debe elaborar la correspondiente ordenanza.

2) Respecto al resto de tributos, tasas y contribuciones especiales, tienen carácter potestativo. Es decir, si un ayuntamiento pretende exigir una tasa o una contribución especial, deben regularlos mediante ordenanza fiscal. Sin ánimo de ser exhaustivos, las tasas pueden revestir dos formas: tasas por prestación de servicios o realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos; y las tasas por utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local. En ambas modalidades, los ayuntamientos pueden optar por elaborar una o varias ordenanzas donde se recojan todas y cada una de las tasas que pretendan exigir.

3) Respecto a la posibilidad de exigir otro impuesto fuera de la lista anterior, ya sean obligatorios o potestativos, es necesaria una ley estatal para poder regularlos. Respecto a las tasas, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece dos listas abiertas, según los dos

tipos de hechos impositivos, donde se señalan diversos casos en los que los ayuntamientos pueden establecer tasas.

4) Los ayuntamientos disponen de autonomía para aplicar su sistema tributario. Esta autonomía reside en la posibilidad de fijar tipos impositivos diversos dentro de los límites marcados por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales o establecer beneficios fiscales de carácter potestativo. Esto es, tanto si se trata de un impuesto obligatorio como potestativo, los ayuntamientos disponen de cierta capacidad para modular los elementos configuradores de los mismos.

En el ámbito de los beneficios fiscales, los ayuntamientos disponen de la facultad para poder aplicarlos, o no, en multitud de ocasiones, ya sean exenciones o bonificaciones en la cuota de los impuestos. No obstante, no todos los beneficios fiscales regulados en la misma Ley tienen tal carácter, sino que también existen otros beneficios de carácter obligatorio a aplicar por parte de los ayuntamientos. También existen beneficios fiscales que pueden variar según unos márgenes como, por ejemplo, bonificaciones en la cuota de los impuestos, pero un porcentaje menor al máximo regulado en la ley.

Dentro del ámbito de la fiscalidad energética merece la pena destacar una bonificación potestativa, que los ayuntamientos pueden regular mediante ordenanza, de hasta el 90 por ciento de la cuota íntegra del impuesto sobre bienes inmuebles a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales, dentro de los cuales está el correspondiente a la producción de energía. Esta ordenanza municipal debe especificar la duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales relativos a esta bonificación.

Asimismo, también resaltar la existencia de beneficios fiscales rogados aplicables a la mayoría de tributos locales, y que pueden resultar más que interesantes en cuanto a su aplicación al sector de la energía desde el 1 de enero de 2013. Este nuevo beneficio tiene las siguientes características:

- Se trata de una bonificación potestativa. Como tal, para que el obligado tributario pueda beneficiarse de la misma, debe recogerse en la correspondiente ordenanza fiscal del tributo en cuestión.
- El importe objeto de bonificación será como máximo el 95% de la cuota íntegra.
- Tiene carácter rogado, esto es, debe solicitarse por el interesado previamente.
- El pleno de la corporación debe declarar por mayoría simple de sus miembros dicha actividad, dentro del sector energético, como de especial interés o utilidad para el municipio.

Todo este esquema de relaciones entre el poder tributario estatal y el poder tributario municipal fue respaldado por la sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, donde se señala que en los tributos de carácter local las normas de ordenación de los mismos pueden atender a diferentes situaciones y finalidades a conseguir. Esta circunstancia permite que sus regímenes jurídicos plasmados en las ordenanzas fiscales puedan ser parcialmente distintos.

Este Tribunal admite la posibilidad de diversificar tipos impositivos dentro de los márgenes contenidos en las leyes estatales.

Señala, asimismo, que la Constitución es compatible con este sistema, ya que la reserva de ley tributaria afecta en exclusiva a la creación ex novo y la determinación de los principales elementos configuradores de los tributos. Por tanto, admite la posibilidad de que las entidades locales tengan sus tributos propios por ley estatal, pero ésta debe reconocer las mismas una intervención en su establecimiento o en su exigencia, todo ello de acuerdo con la Constitución y el denominado principio de autonomía local.

2.2 El ámbito material de las ordenanzas fiscales

Las entidades locales, en efecto, disponen de autonomía en el ámbito tributario, ya sea para establecer ex novo una determinada tasa, siempre de acuerdo a lo preceptuado en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales o ya sea para regular determinado beneficio fiscal también dentro del marco de la misma Ley. Pues bien, esta autonomía la ejerce mediante las denominadas ordenanzas fiscales.

Para situarlas dentro de las fuentes del derecho tributario español, hay que señalar en primer lugar, que la Ley 58/2003, General Tributaria, se aplica a todas las administraciones tributarias y, en concreto, a las Haciendas Locales. Esta Ley coloca a las ordenanzas fiscales entre las fuentes del derecho tributario, señalando que los tributos se regirán “por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.” Asimismo, regula el principio tributario de la reserva de ley indicando que se regularán en todo caso por ley una serie de elementos delimitadores de las obligaciones tributarias; entre otros, el hecho imponible, la base imponible, la base liquidable, los tipos de gravamen o los beneficios fiscales. Como ya se ha dicho, estos artículos son aplicables a los tributos locales según el derecho tributario español.

Se trata, por tanto, de leyes estatales –ya sea la Ley General Tributaria o la propia Ley Reguladora de las Haciendas Locales–, que habilitan a regular mediante ordenanzas fiscales determinados elementos configuradores del sistema tributario local, dentro de unos márgenes también legales. Las leyes estatales permiten evitar reglamentos estatales y que, directamente, se regulen esos elementos mediante ordenanzas municipales.

A modo de ejemplo, dentro del sector energético en el caso de los tipos impositivos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles aplicables a los Bienes Inmuebles de Características Especiales que son aquellos bienes, entre otros, destinados a la producción de energía, éstos podrán ser, entre el 0,4% y el 1,3% a elección de los ayuntamientos. Esta circunstancia implica que un ayuntamiento puede imponer una carga fiscal sobre los mismos bienes de más del doble que otro. Además, la normativa establece que si un ayuntamiento no tuviera fijado ese

tipo impositivo entre el 0,4% y el 1,3% el tipo aplicable será del 0,6%. Esto último se debe a que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles tiene carácter obligatorio y, por tanto, si el ayuntamiento no aprueba la correspondiente ordenanza también debe exigirse a este tipo del 0,6%.

Cuestión diferente es el ámbito de la aplicación de los tributos locales, es decir, la normativa que debe regular los diversos procedimientos, tanto de gestión como de recaudación o inspección en el ámbito local. La Ley 58/2003 ha sido desarrollada por diversos reglamentos de carácter estatal, como el Reglamento de Aplicación de los Tributos, donde se señala que éste es de aplicación en los términos previstos en dicha Ley que, como ya se ha dicho, se aplica a todas las administraciones tributarias, incluyendo a las Haciendas Locales.

Para entender el ámbito de estas ordenanzas fiscales en relación al derecho tributario procedimental, la misma Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo. En su segundo apartado señala que “a través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa.”

Por tanto, resulta evidente que respecto al derecho tributario procedimental aplicable a las entidades locales en primer lugar existe la Ley General Tributaria, en segundo lugar lo dispuesto en los reglamentos dictados por el Estado en desarrollo de dicha ley y, en tercer lugar, sin que pueda contravenir lo dispuesto en las normas anteriores, las ordenanzas fiscales de carácter local.

Como muestra de la complejidad y diversidad de la normativa tributaria local se destacan brevemente los convenios de colaboración y la introducción de sistemas de simplificación del cumplimiento de obligaciones tributarias.

En este sentido, otra cuestión interesante aplicable al sector energético son los convenios de colaboración firmados entre los ayuntamientos y las empresas de producción de energía, la mayor parte huertas solares o parques eólicos. Estos convenios disponen el abono de una serie de cantidades de forma periódica por parte de las empresas a los ayuntamientos en sustitución de los posibles tributos locales que debieran abonar, tanto al inicio de las obras como durante el funcionamiento de las plantas, con independencia de lo dispuesto en las ordenanzas fiscales en vigor.

El objeto de estos convenios es establecer las condiciones en las que las empresas colaboran en el desarrollo de las instalaciones de producción de energía, así como las condiciones en las que dichas empresas han de hacer frente a los tributos locales vigentes en cada municipio y aquellos que puedan surgir como consecuencia de la construcción y explotación de los

proyectos, de sus líneas de evacuación y de sus instalaciones conexas necesarias. La firma de estos convenios ha sido defendida por la jurisprudencia en diversas sentencias.

2.3 El legislador autonómico y las Haciendas Locales

Para exponer de forma detallada y con cierta claridad las relaciones entre los espacios fiscales de las Comunidades Autónomas y de las Haciendas Locales se debe partir de dos situaciones: la existente antes de la última reforma de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), mediante la Ley Orgánica 3/2009, y la que quedó configurada tras la reforma.

Antes de esta Ley Orgánica 3/2009, la LOFCA señalaba que las Comunidades Autónomas podrían establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reservara a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo permitiera y en los términos que la misma contemplara. En todo caso, debían establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de éstas no se vieran mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

Por tanto, el límite para las Comunidades Autónomas estaba en la denominada materia imponible, ya que si pretendían gravar la misma sólo lo podían hacer en los términos definidos por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. A estos efectos, la disposición adicional primera regula la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas sobre materias imponibles gravadas por los tributos locales, en concreto dos de ellos: el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca. En relación al primero, las Comunidades Autónomas que gravasen esta materia imponible deberían compensar los ingresos que venían percibiendo los municipios por este impuesto, mientras que éstos deberían suprimirlo. En relación con el segundo, podrían convivir ambos en la misma Comunidad Autónoma, si bien, el impuesto municipal sería deducible de la cuota del impuesto autonómico.

Dados los límites existentes, las diversas Comunidades Autónomas buscaron su espacio fiscal propio tratando de evitar las materias imponibles que gravaban los ayuntamientos. Dos sentencias del Tribunal Constitucional ayudan a explicar esta problemática.

La primera, STC 289/2000, declara inconstitucional el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. El Tribunal señala, en primer lugar, que la materia imponible es un concepto más amplio que el conocido como hecho imponible, y que las Comunidades Autónomas no pueden gravar materia imponible ya gravada por las Haciendas Locales. Con la anterior redacción de la LOFCA, además, existía una prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible con independencia de la configuración del hecho imponible y que, por tanto, dicho impuesto debía ser declarado como inconstitucional al gravar la misma materia imponible que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de carácter local.

La segunda, STC 168/2004, desestima recurso de inconstitucionalidad con relación al conocido como gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que se puede derivar la activación de planes de protección civil. En la misma se afirma que no existe doble imposición de este tributo con respecto a los de carácter local en los términos de la LOFCA, y que la materia imponible de este tributo no coincide con la del Impuesto sobre Bienes Inmuebles –la titularidad de los mismos–, ni con la del Impuesto sobre Actividades Económicas –el mero ejercicio de las mismas. La materia imponible en el tributo autonómico son las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y bienes, y a las que ha de hacerse frente mediante activación de los planes de protección civil, no gravándose de este modo los elementos patrimoniales sino el riesgo potencial. También se señala que el gravamen catalán está vinculado a la realización de una política pública sectorial, la prevención de grandes riesgos, quedando destinado el producto íntegro de tal gravamen a un fondo de seguridad para financiar actividades de prevención, previsión, planificación, información y formación. Es decir, este tributo autonómico no tiene fines fiscales ni recaudatorios, sino que su finalidad se fundamenta en la prevención de riesgos, por lo que tampoco tiene carácter contributivo y sí retributivo al depender del riesgo y la peligrosidad de dichas actividades e instalaciones.

Posteriormente, tras la delimitación de los espacios fiscales por ambas sentencias del Tribunal Constitucional, juega un papel trascendental la modificación de la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en la que se dice lo siguiente: “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.”

El objetivo de esta modificación era clarificar los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas. Con el fin de reducir la conflictividad, se introdujeron cambios en el redactado 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.

Tras esta reforma, por tanto, los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no pueden recaer sobre hechos imponibles ya gravados por los tributos locales, pero éstas sí podrán establecer y gestionar tributos sobre materias imponibles objeto de gravamen por estos tributos locales.

En resumen, la delimitación actual entre los tres espacios fiscales parte de las competencias normativas tributarias de las Comunidades Autónomas, ya que éstas no podrán establecer

tributos que recaigan sobre hechos imponibles ya gravados, ya sea por el Estado o por los tributos locales. No obstante, siguiendo el principio de potestad tributaria originaria, el Estado podrá establecer tributos sobre hechos imponibles ya gravados por las Comunidades Autónomas pero compensando la disminución de ingresos, y las Comunidades Autónomas podrán establecer tributos que recaigan sobre materias imponibles –no sobre hechos imponibles– gravadas por los tributos locales, estableciendo, asimismo, las medidas de compensación de ingresos a favor de las entidades locales en el supuesto de pérdida de los mismos.

En este ámbito, las prestaciones compensatorias son un ejemplo de competencias fiscales compartidas entre Comunidades Autónomas y municipios. Determinadas Comunidades Autónomas –entre otras, Andalucía, Extremadura o Canarias de forma reciente–, han venido creando un canon por el uso y aprovechamiento de carácter excepcional de suelo no urbanizable –como la concesión para explotar un parque eólico o una huerta solar–, denominado prestación compensatoria, que gestionan los municipios. Según la normativa autonómica, esta prestación tiene por objeto gravar los actos de edificación, construcción, obras o instalaciones no vinculados a la explotación agrícola, pecuaria, forestal o análoga, en suelos que tengan el régimen de no urbanizable. Están obligados a su pago las personas físicas o jurídicas que promuevan los actos de autorización y concesión pertinentes y se devenga con ocasión del otorgamiento de la licencia. El importe puede ser de una cuantía de hasta el 10% del importe total de la inversión a realizar para su implantación efectiva, excluida la correspondiente a maquinaria y equipos.

Son los municipios los que pueden establecer, mediante la correspondiente ordenanza, cuantías inferiores según el tipo de actividad y condiciones de implantación. Es decir, en este canon o exacción de derecho público la normativa de creación es autonómica, mientras que la recaudación y la fijación de los tipos corresponde a los municipios, por lo que es un ejemplo de corresponsabilidad fiscal entre Comunidades Autónomas y municipios de gran importancia en el sector energético.

2.4 La delimitación de los espacios fiscales entre Comunidades Autónomas y Estado: la tributación pretendidamente medioambiental

La potestad originaria para establecer y exigir tributos es única y reside en el Estado, la cual debe ejercer a través de una ley. Debemos partir de este precepto para poder afirmar que el poder tributario originario reside en el Estado, mientras que el poder tributario del que disponen las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales tiene carácter de derivado.

La doctrina del Tribunal Constitucional con relación a la doble imposición ha seguido una evolución clara, siempre tratando de delimitar la naturaleza extrafiscal o no del tributo autonómico, esto es, la existencia o no de un verdadero tributo medioambiental. Por tanto, y en relación con el espacio fiscal propio del Estado, la delimitación actual entre los tres espacios

fiscales parte de las competencias normativas tributarias de las Comunidades Autónomas ya que éstas no podrán establecer tributos que recaigan sobre hechos imposables ya gravados, ya sea por el Estado o por los tributos locales.

En este sentido, la sentencia del Tribunal Constitucional 60/2013 declara inconstitucionales y nulos una serie de artículos de la Ley 16/2005 de Castilla La Mancha donde se regula el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. Sobre el contenido de dicha sentencia cabe resaltar que la afección al gasto medioambiental de estos tributos no es suficiente si sólo se redefine la naturaleza del impuesto señalando 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.

El legislador autonómico pretendió en este caso dotar de carácter medioambiental –es decir, extrafiscal–, al tributo sobre la producción de electricidad, evitando, de esta forma, incurrir en doble imposición con el Impuesto sobre Actividades Económicas. Esta circunstancia se deriva del intento de cumplimiento de sentencias anteriores de este mismo Tribunal Constitucional, ya señaladas antes, donde se ponía de manifiesto que estos tributos autonómicos que recaen sobre el sector energético carecen de carácter medioambiental, y su única finalidad la recaudatoria.

Esta vinculación nominativa si bien evita que el tributo tenga naturaleza meramente recaudatoria, tampoco es suficiente, ya que la coincidencia en el gravamen de la misma materia imponible o fuente de riqueza no se salva por la circunstancia de que el rendimiento obtenido con el impuesto esté afectado mediante ley autonómica a gastos de protección medioambiental. La afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios, y no precisamente el más importante, a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal. Asimismo, es necesario resaltar que no es suficiente que las leyes de presupuestos generales de las Comunidades Autónomas de cada año vinculen las cantidades obtenidas por el rendimiento de estos tributos a partidas destinadas a gasto de mejora del medioambiente.

Por tanto, en determinadas ocasiones estos tributos autonómicos incurren en doble imposición con los tributos locales –como el Impuesto sobre Actividades Económicas–, ya que no tienen naturaleza retributiva y sí meramente recaudatoria, con lo que incumplen la pretendida naturaleza medioambiental. Por ello, no es suficiente con hacer estas modificaciones legales de vinculación de los ingresos obtenidos a determinadas partidas de gasto para considerar estos tributos como medioambientales, porque sigue sin concretarse la forma en la que el rendimiento obtenido por estos tributos queda supeditado necesariamente a la financiación de proyectos de conservación y mejora del medioambiente. Esta circunstancia

impide, a su vez, constatar la verdadera intención legal de utilizar el impuesto autonómico como un instrumento al servicio de políticas medioambientales.

En el ámbito de los tributos estatales, la Ley 15/2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, crea una serie de figuras tributarias que recaen también sobre el sector energético y, en concreto, sobre la actividad de producción de energía eléctrica. Modifica también la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, al objeto de adaptar dicha ley a criterios de protección medioambiental, tal y como figura en la propia exposición de motivos de la Ley 15/2012.

Una de las figuras tributarias de nueva creación es el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE). Este impuesto tiene carácter de directo y naturaleza real, y grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico español de energía eléctrica. Este impuesto grava la capacidad económica de los productores cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución para poder evacuar la energía eléctrica, y comportan indudables efectos medioambientales –por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de tales redes–, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro; este impuesto se aplica a la producción de todas las instalaciones de generación.

En este sentido, la doctrina del Tribunal Constitucional ha realizado un análisis exhaustivo de las circunstancias que conducen a afirmar que existe una doble imposición entre dos o más tributos. Como criterio general, a juicio del Tribunal, para poder analizar tal circunstancia se admite la coincidencia entre hechos imposables, pero incluso sentencias recientes van más allá al señalar que esta doble imposición puede existir no sólo por la coincidencia gramatical en la definición del hecho imponible de dos o más tributos, sino también por la coincidencia o aproximación del resto de los elementos configuradores de la obligación tributaria.

No obstante, el Tribunal Constitucional ha seguido el mismo criterio a la hora de analizar la existencia o no de doble imposición entre tributos autonómicos y estatales en aplicación de la LOFCA. En este sentido, la sentencia del Tribunal 210/2012 señala que para determinar si se han vulnerado las prohibiciones de doble imposición, el examen de los tributos que se valoran como coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imposables. Por tanto, no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imposables de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que es preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imposables de ambos impuestos. Así pues, el método de comparación debe tomar el examen del hecho imponible como punto de partida, pero abarcando también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, la base imponible, la capacidad económica gravada o los supuestos de no sujeción y exención, extendiéndose lógicamente también a los elementos de cuantificación del hecho imponible.

Entre los elementos a comparar se encuentra lógicamente la posible concurrencia de fines extrafiscales en el tributo o en alguno de sus elementos, si bien teniendo en cuenta que para que esta finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación no basta con que la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo. En definitiva, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imposables se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no sólo la riqueza gravada o materia imponible –que es el punto de partida de toda norma tributaria–, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo.

Por último, resaltar que el propio legislador estatal ha previsto en la Ley 15/2012 la solución a la concurrencia de hechos imposables entre los tributos estatales de nueva creación contenidos en dicha ley y los tributos autonómicos, siempre de acuerdo con la propia LOFCA. En este sentido, la Ley 15/2012 reconoce de forma indirecta la concurrencia del IVPEE con los tributos autonómicos, la cual sólo se producirá respecto a los tributos que gravan la producción de energía eléctrica, y reconoce también de forma implícita su existencia dentro de los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas. Asimismo, señala que la creación de esta figura tributaria incurre en doble imposición con los tributos autonómicos que recaen sobre el mismo sector, en este caso, la producción de energía.

Por tanto, las Comunidades Autónomas no pueden gravar hechos imposables de tributos estatales, y cuando estas graven dichos hechos deben articularse medidas de compensación o coordinación para evitar la pérdida de ingresos. Dos son las situaciones que se pueden presentar:

- El Estado tiene creado un tributo y la Comunidad Autónoma pretende crear otro que grave el mismo hecho imponible. En este caso, el de la Comunidad no puede ni siquiera entrar en vigor según lo preceptuado en la LOFCA.
- La Comunidad Autónoma tiene creado un tributo y el Estado pretende crear otro que grave el mismo hecho imponible. En este caso, el tributo estatal sí entraría en vigor anulando el impuesto autonómico, pero el Estado debe compensar a la Comunidad por la pérdida de recaudación al derogarse el tributo ya establecido a favor de ésta.

No obstante, la Ley 15/2012 también establece que lo contenido en su apartado primero sólo se aplicará en el supuesto en que el tributo autonómico en conflicto con el estatal esté basado en una ley aprobada con anterioridad a 28 de septiembre de 2012. Dado que el tributo autonómico está regulado en la Ley 9/2011 de 21 de marzo de 2011, según lo establecido cabe aplicar el mecanismo de compensación por pérdida de recaudación a favor de la Comunidad Autónoma; es decir, el tributo autonómico, al gravar el mismo hecho imponible que el estatal debe desaparecer al incurrir con el impuesto estatal en doble imposición.

Una vez señalado lo anterior, además de evitar la doble imposición entre tributos estatales y autonómicos, tampoco cabe atentar contra el principio de no confiscatoriedad. Puede,

además, que sobre un mismo objeto del tributo o manifestación de riqueza gravada influyan una serie de impuestos, y que cada uno individualmente considerado sea conforme con el principio de capacidad económica –al basarse en un presupuesto que realmente pone de manifiesto tal capacidad y al respetarse ésta en la estructura del mismo–, pero la acumulación de gravámenes sobre una misma manifestación de riqueza podría resultar, en el caso de un exceso injustificado e irracional, contraria a este principio, y aparecer como inconstitucional.

3. Los principales impuestos energéticos en el ámbito autonómico y local: regulación y jurisprudencia

3.1 Impuestos autonómicos

El Cuadro 1 muestra cuáles son los impuestos energéticos establecidos en el ámbito autonómico y la recaudación obtenida en 2017. En el Anexo 1 se realiza una exposición detallada de cada uno de ellos, indicando siempre la norma en la que se desarrolla, la base imponible, exenciones y tipos impositivos. Además, se recoge en cada caso las sentencias del Tribunal Supremo y/o Tribunal Constitucional de relevancia. La primera y más básica conclusión que se pone de manifiesto es la falta de uniformidad, ya que en algunas Comunidades Autónomas se grava un determinado hecho imponible y en otras no, a pesar de que los efectos no son locales.

Cuadro 1. Recaudación por impuestos autonómicos en 2017

Impuesto	Comunidad Autónoma	Recaudación (en miles de euros)
Gravamen de protección civil	Cataluña	3.398
Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria	Cataluña	922
Canon eólico	Galicia	22.578
Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada	Galicia	11.806
Impuesto sobre la contaminación atmosférica	Galicia	4.059
Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera	Andalucía	2.683
Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua	Principado de Asturias	70.631
Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente	Principado de Asturias	2.608
Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas	La Rioja	2.267
Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera	Región de Murcia	1.058
Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente	Comunidad Valenciana	21.224
Canon eólico	Castilla-La Mancha	13.812
Impuesto medioambiental sobre instalaciones de	Aragón	2.269

transporte de energía de alta tensión		
Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada	Aragón	16.602
Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera	Aragón	203
Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente	Extremadura	70.190
Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión	Castilla y León	61.906

La recaudación conjunta de esos impuestos ascendió en 2017 a 245 millones de euros, de los que más de la mitad provino de dos impuestos: el Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua (Principado de Asturias) y el Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión (Comunidad de Castilla y León).

Además de esos impuestos autonómicos, que afectan a la producción, transporte, distribución y consumo de energía y emisiones producidas por la industria, habría que tener en cuenta los tributos exigidos por vertidos o residuos en determinados casos, que también cumplen una finalidad medioambiental, aunque no todos ellos afectan directamente y de la misma manera a la industria energética, por lo que no son objeto de estudio detallado en este trabajo.

A pesar de que, como se expone en el Anexo 1, en muchos casos tanto el Tribunal Constitucional y, muy especialmente, el Tribunal Supremo, han rechazado la inconstitucionalidad y posible vulneración del derecho de la Unión Europea de los diferentes impuestos medioambientales autonómicos sobre el sector de la energía, han existido otros pronunciamientos en los que determinados impuestos han sido declarados inconstitucionales dado que recaían sobre materias impondibles idénticas a otros tributos creados por corporaciones locales, generando doble imposición en los sujetos pasivos. En concreto, los casos en los que esto ha ocurrido han sido los siguientes:

- El Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente balear fue declarado inconstitucional (STC 289/2000) por considerarse que se configuraba como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, y que incidía en la misma materia impondible que la del Impuesto municipal sobre bienes inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista la Ley orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Esto se debía a que resultaba imposible admitir que el tributo autonómico gravara efectivamente la actividad contaminante producida por determinadas instalaciones, solapándose de este modo con el hecho impondible del impuesto local.

- Asimismo, el Tribunal Supremo en sentencia de 11 de junio de 2015, para el caso del impuesto aprobado en la Comunidad Autónoma de Extremadura denominado Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, considera que debe anularse la resolución de la Junta económico-administrativa de Extremadura de noviembre de 2009, mediante la cual se aprueba el citado impuesto como consecuencia, entre otros motivos, de la vulneración de competencias reservadas al Estado.
- De igual manera, el Tribunal Constitucional en sentencia 196/2012 declara la inconstitucionalidad del Impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente de Castilla-La Mancha, ya que entiende que se grava el mero ejercicio de una actividad económica, independientemente de la aptitud para incidir en el medio ambiente.
- Asimismo, el Tribunal Constitucional en sentencia 22/2015 declara inconstitucional el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura, al entender que el gravamen previsto en la normativa objeto de recurso, impuesto a los sujetos pasivos que realicen las actividades de producción, almacenaje o transformación de la energía eléctrica, coincide sustancialmente con el hecho imponible del IAE, lo cual contraviene la LOFCA.
- Por último, el Tribunal Supremo en sentencia de 12 de julio de 2017 señaló que el legislador autonómico, en relación con el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia, ha sobrepasado el límite establecido en la LOFCA, ya que el hecho imponible de este Impuesto tiene un gran paralelismo con las dos versiones del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente de Castilla-La Mancha y la del Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de Extremadura. En este sentido, llega a la conclusión de que tanto el gravamen murciano como el Impuesto de actividades económicas (IAE) gravan el mero ejercicio de la actividad económica –concretamente, la de producción de energía eléctrica en la persona del titular de la actividad de producción eléctrica–, de tal manera que ambos coinciden, sin que exista circunstancia alguna en su configuración que permita apreciar que el mismo tiene una verdadera finalidad extrafiscal. Por este motivo, entiende que procede plantear la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

Todos los casos anteriores han llevado a la desaparición de los indicados tributos, dado que los tribunales han llegado a la conclusión de que no existe ninguna circunstancia en los elementos configuradores de los mismos –hecho imponible, base imponible, sujetos pasivos, cuota tributaria, etc.– que hagan suponer su pretendida finalidad medioambiental, lo que ha llevado al reconocimiento de la existencia de doble imposición con otros impuestos existentes en el sistema fiscal español, así como la vulneración de las competencias exclusivas otorgadas al Estado por la Constitución.

3.2 Tributos locales

En el Anexo 2 se exponen con detalle las figuras impositivas que afectan al sector energético en el ámbito local. Estas se refieren a los Cánones por prestaciones compensatorias, el Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) (con la categoría de Bienes inmuebles de categorías especiales - BICES), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), la Tasa por el Otorgamiento de Licencia Urbanística y la Tasa por ocupación y aprovechamiento del dominio público local.

Debe señalarse que las entidades locales tienen capacidad para establecer y exigir tributos en el marco de la Constitución y la legislación vigente en España. Entre otras capacidades de índole tributaria, les está reconocida la posibilidad de establecer y exigir tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial de los bienes de dominio público municipal.

Los parámetros de cuantificación de la tasa referida dejan un amplio margen de maniobra a las entidades locales, que debe basarse en informes técnico-económicos en los cuales se ponga de manifiesto el valor de mercado del dominio público efectivamente ocupado, y que supone en todo caso el límite a la potestad tributaria de los Ayuntamientos.

A la luz de lo anterior, el margen interpretativo es indiscutible, lo que ha originado regulaciones a todas luces dispares por parte de las entidades locales. Así, los pronunciamientos emanados por el Tribunal Supremo al respecto de las tasas que han ido aprobándose por los ayuntamientos han recogido las líneas básicas que deben tomarse en consideración a la hora de cuantificar dichas tasas. Considerando el elevado número de ayuntamientos y la infinidad de parámetros que podrían eventualmente ser empleados, los transportistas de energía eléctrica y de gas natural se encuentran con un escenario tan incierto que a todas luces supone una inseguridad jurídica absoluta.

En esta situación, se consideran indispensables soluciones legislativas que establezcan unos parámetros claros para armonizar y homogeneizar la exacción de la tasa, así como para unificar su gestión con el fin de que no suponga un coste desproporcionado. Uno de los problemas en la actualidad consiste en la delimitación de la base imponible de dicha tasa que se exige al distribuidor, al formar parte de la misma no solo los ingresos que percibe éste, sino también los ingresos que perciben otros actores del sistema, como el transportista, por lo que se origina una doble imposición al pretender exigir la tasa de nuevo a este último.

La Ley del Sector Eléctrico en vigor prevé expresamente la posibilidad del traslado a los consumidores de los cargos asociados a los costes del sistema, entre los que se citan los tributos locales, como son las tasas por aprovechamiento especial o utilización privativa del dominio público. Así, establece que en caso de que las actividades o instalaciones destinadas al suministro eléctrico fueran gravadas, directa o indirectamente, con este tipo de tasas, en el peaje de acceso o cargo que corresponda se podrá incluir un suplemento territorial que cubra la totalidad del sobrecoste provocado.

Actualmente, el Texto Refundido Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) prevé la posibilidad de que las entidades locales establezcan tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local y, en particular, una tasa que suponga una prestación patrimonial por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local. A la luz de lo anterior, la misma Ley prevé las reglas de cálculo de las referidas tasas, por lo que aparecen dos modalidades tributarias, ambas con una amplia repercusión en las compañías del sector de la energía.

La Ley del Sector Eléctrico, en todo caso, establece que el suministro eléctrico se erige como un servicio de interés económico general, por lo que el precepto no alberga dudas interpretativas en este sentido en lo que se refiere a las actividades que pueden ser objeto de imposición bajo esta figura tributaria. El importe de éstas consiste en el 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas compañías. Resulta, asimismo, indiferente que las empresas sean o no titulares de las redes, si aun no siéndolo son titulares de derechos de uso, acceso o interconexión a éstas.

Se establecen, además, unas exclusiones con respecto a los ingresos que deben consignarse como base imponible de la tasa. Así, se deben excluir los impuestos indirectos que gravan los servicios prestados, las partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad a la que se aplique el régimen especial de cuantificación, y las cantidades percibidas por servicios de suministro que vayan a ser empleados en instalaciones de producción de energía eléctrica pertenecientes al Ministerio de Economía, como materia prima necesaria para la generación de energía.

Resulta fundamental traer aquí a colación la desintegración vertical de las distintas actividades del sector de la energía, puesto que la tasa prevista en el TRLHL únicamente viene siendo impuesta a las actividades de distribución y comercialización, pero no grava el transporte de energía, puesto que son éstas las actividades expresamente citadas por el precepto legal que la regula.

Sendas actividades –distribución y comercialización– sujetas a imposición por el régimen especial (abonan el 1,5% de sus ingresos brutos), suponen la ocupación de la vía pública, con independencia de la titularidad de la red de transporte, que en muchos casos no ostentan, en particular las entidades comercializadoras. Por ello, estas actividades suponen la realización del hecho imponible de la tasa y las compañías que los llevan a cabo se erigen como sujetos pasivos, en tanto aprovechan la vía pública municipal en los términos de este régimen especial por la prestación de los servicios de distribución y comercialización de energía.

En relación con la tasa que viene afectando en los últimos años a la actividad de transporte y distribución –sometida a un régimen general frente al especial ya referenciado anteriormente– se recoge una fórmula de remuneración tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales pueden señalar en cada caso,

atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada.

Los parámetros de cuantificación de la tasa prevista en el TRLHL dejan un amplio margen de maniobra a las entidades locales. Los acuerdos de establecimiento de tasas deben adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado del dominio público, que supone en todo caso el límite a la potestad tributaria de los Ayuntamientos, si bien el margen interpretativo de esta disposición es indiscutible.

A la luz de lo anterior, los entes locales han venido considerando que la actividad planificada de transporte de energía eléctrica utiliza privativamente o aprovecha de forma especial el dominio público. Lo anterior, unido a su carácter potestativo, ha llevado a determinados ayuntamientos a exigir al transportista y al distribuidor la tasa de régimen general en aquellos municipios que han considerado a bien regularla mediante una ordenanza municipal, así como sustentar su cuantificación a través del preceptivo informe técnico-económico para justificar los parámetros empleados.

Por tanto, según todo lo anterior, en este caso se presenta otro supuesto de competencia territorial –entre municipios– de carácter tributario, al igual que ocurre con los tributos autonómicos. Esta competencia tiene también una doble problemática: municipios donde no existe este tipo de gravamen o municipios con reglas de cálculo de la base imponible diferentes, circunstancias ambas que se dan igualmente en los tributos propios autonómicos que recaen sobre el sector.

4. Problemática actual

4.1 La fiscalidad y la competitividad de empresas y territorios

Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales tienen potestad para poder determinar tanto tributos como elementos tributarios dentro de los mismos con cierta autonomía, siempre en el marco de la Constitución y las leyes. Esta circunstancia tiene los siguientes efectos:

- Cada Comunidad Autónoma puede crear tributos sobre el sector energético con independencia de que otras comunidades los hayan creado, e incluso pueden desarrollar tributos sobre el sector sin que las características de los mismos en cuanto a los elementos configuradores de la obligación tributaria sean iguales. A modo de ejemplo, una Comunidad Autónoma puede gravar la producción de energía mediante parques eólicos y no la producción mediante huertas solares y a la inversa, mientras que otra Comunidad puede gravar la producción mediante huertas dejando libre de tributación la producción de energía eólica.
- En el caso de los municipios, la desigualdad normativa en materia fiscal se produce fundamentalmente en los tributos potestativos, dentro de los cuales las tasas de ocupación

suponen un claro ejemplo de discrecionalidad regulatoria. Esto es, en algunos municipios se viene gravando al sector del transporte y distribución de energía a través de esta categoría de tasas, mientras que otros, o bien no lo hacen, o lo hacen de forma completamente diferente en cuanto a la propia cuantificación del tributo o tasa. Incluso según la normativa, tal y como se señaló en el apartado anterior, se pueden encontrar con la posibilidad de establecer tipos de gravamen completamente diferentes en otros impuestos entre unos ayuntamientos y otros. A modo de ejemplo, dentro del sector energético existen horquillas de tipos de gravamen en el caso de los bienes destinados a la producción de energía en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de entre 0,4% y el 1,3%, mientras que, en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, relevante también para el sector energético, los tipos pueden oscilar entre el 0% y el 4%.

Es fundamental, por tanto, la coordinación de los distintos niveles de las administraciones a fin de evitar solapamientos en materia impositiva. Dicho lo anterior, es necesario recordar que la LOFCA dispone que los tributos autonómicos “no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas, una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las mismas”. De este precepto se derivan, pues, dos efectos: la no aplicación del tributo autonómico, al menos en la parte del hecho imponible que coincida con el nuevo tributo del Estado; y la compensación económica del Estado a la Comunidad Autónoma que elimina el gravamen.

En el mismo sentido que la LOFCA, la Ley 15/2012 dispone expresamente que el Estado compensará a las Comunidades Autónomas que tengan tributos propios cuyos hechos imposables coincidan con los aprobados por dicha Ley, siempre que las leyes autonómicas los hayan aprobado con anterioridad al 28 de septiembre de 2012, como ya se ha apuntado anteriormente. Dado que la prohibición consiste en no coincidir en los hechos imposables, nada impide la doble tributación sobre una misma materia, renta o bienes. Esta Ley 15/2012 no determina qué tributos autonómicos en concreto pueden verse afectados por la introducción de los nuevos tributos ambientales estatales.

De una mera revisión de lo señalado, se puede inferir la poca o nula coordinación entre administraciones a la hora de crear, e incluso regular, este tipo de tributos autonómicos medioambientales que recaen sobre el sector energético.

Por último, insistir, en lo que se refiere a la competencia entre territorios, que algunas Comunidades Autónomas y municipios han decidido gravar al sector, mientras que otras y otros no han seguido tal comportamiento. Esto implica que exista cierta competencia fiscal perjudicial, al atraerse en ocasiones la implantación de determinada actividad o instalación cuando los gravámenes son inferiores. No obstante, dada la característica de interés general del sector, en muchas ocasiones las instalaciones y actividades deben realizarse o implantarse

con independencia de este criterio. En este sentido, las canalizaciones o líneas de transporte de energía eléctrica y gas deben atravesar todo tipo de municipios, con independencia de la carga económica y fiscal que tal circunstancia suponga.

4.2 Análisis de las figuras tributarias sobre transporte, producción y emisiones: diversidad y heterogeneidad

Como se ha expuesto, hay una enorme variedad de tributos que gravan todo tipo de actividades y de fuentes primarias dentro del sector energético desde los tres niveles de la Administración: Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales. Además, hay tributos que se aplican casi en exclusiva al sector energético, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles aplicable a los Bienes Inmuebles de Características Especiales, las tasas de ocupación o aprovechamiento especial del dominio público local por el régimen especial, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, los impuestos medioambientales creados por la Ley 15/2012, o incluso los tributos medioambientales creados por algunas Comunidades Autónomas, situando al sector en una posición de discriminación en relación a otros sectores de la economía por un mismo impuesto.

Estas circunstancias implican que no haya habido reglas de juego homogéneas para poner orden en la creación de estos tributos. Como se ha expuesto, las Comunidades Autónomas y los ayuntamientos, en el caso de las tasas, han venido creando multitud de nuevos tributos durante estos últimos años, algunos de ellos bajo el paraguas de la fiscalidad medioambiental, incumpliendo, además, en numerosas ocasiones, el principio de afectación de la recaudación obtenida por estos nuevos impuestos a gastos de protección del medio ambiente.

A modo de resumen, con carácter general, actualmente existen más de 60 impuestos autonómicos a los que podría atribuirse carácter medioambiental que gravan las siguientes materias imponibles:

- Tributación sobre el agua, constituida fundamentalmente por cánones de saneamiento. La característica común de estos cánones es que gravan, bien el consumo real o potencial del agua en razón a la contaminación que puede producir, o bien el vertido de aguas residuales manifestado a través del consumo real o estimado.
- Tributación sobre residuos: se incluyen distintas modalidades como residuos urbanos, de construcción y demolición, radioactivos, peligrosos, etc.
- Tributación sobre emisiones: gravan, entre otras, las emisiones de dióxido de carbono, de óxidos de nitrógeno y de óxidos de azufre realizadas por instalaciones industriales.
- Tributos sobre determinadas instalaciones o actividades que inciden en el medio ambiente: gravan los daños producidos por instalaciones relacionadas con la producción o transporte de energía eléctrica.
- Tributos sobre grandes superficies comerciales: gravan las externalidades negativas en el territorio y en el medio ambiente generadas por las grandes superficies comerciales.

- Tributos sobre el turismo: gravan la estancia en establecimientos turísticos.
- Tributos sobre las bolsas de plástico: gravan el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial con la finalidad de minorar la contaminación que generan.

A pesar de la diversidad de figuras que integran la tributación propia autonómica de carácter medioambiental, ésta tiene, desde un punto de vista cuantitativo, un peso limitado como fuente de financiación de las Comunidades Autónomas. Los ingresos procedentes de impuestos propios, según datos oficiales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, representan en torno al 1% de los ingresos no financieros de estas Administraciones.

Asimismo, al objeto de demostrar la diversidad de figuras impositivas medioambientales creadas por la Comunidades Autónomas en los últimos años, así como la heterogeneidad entre ellas, se han comentado brevemente tan sólo las que inciden en producción, transporte y distribución de energía y las que gravan las emisiones.

Un somero análisis de estos tributos ecológicos permite extraer las siguientes conclusiones:

- Algunas Comunidades Autónomas gravan los parques eólicos por impactos visuales, otras gravan emisiones contaminantes y otras gravan la producción de energía por otro tipo de fuentes.
- Por tanto, ni siquiera existe homogeneización sobre qué actividades resultan más contaminantes y tampoco en cuales habría que gravar de forma homogénea en todas las Comunidades.
- Asimismo, no hay homogeneización alguna en los elementos determinantes de la obligación tributaria material derivada de los mismos. Esto es, ni siquiera se grava de la misma forma, con la misma cuota y base imponible, aquellas actividades que son gravadas por dos o más Comunidades Autónomas de forma simultánea.
- Todo lo anterior se traduce de forma evidente en una competencia fiscal perjudicial entre territorios que deberían tener una fiscalidad ecológica homogénea al menos en cuanto a la consideración como tales de las fuentes de producción más contaminantes.

4.3 Incidencia de los tributos medioambientales sobre el sector energético

En términos generales, los cánones eólicos e impuestos sobre instalaciones y actividades que inciden en el medio ambiente gravan elementos patrimoniales que se asume que están correlacionados con el daño ambiental o la producción bruta de electricidad. Sin embargo, en ningún caso estos tributos estiman los daños ambientales que se quieren corregir y se han desvelado como incapaces de alterar el comportamiento de los agentes presuntamente contaminantes.

Por lo tanto, a pesar de algunos de los pronunciamientos judiciales, lo cierto es que es discutible su vínculo ambiental, y las bases imposables tampoco están bien relacionadas con el

daño que se pretende internalizar. De hecho, su configuración no realiza una valoración real ni medición alguna de los supuestos efectos adversos para el medio ambiente que provocan, como por ejemplo en el caso de los parques eólicos. En algunos casos, además, son de muy difícil cuantificación, como el impacto visual, acústico o paisajístico, entre otros. Sin embargo, la pretendida calificación medioambiental se ha utilizado por las Comunidades Autónomas para crear tributos esencialmente recaudatorios.

Por otra parte, resulta cuanto menos contradictorio que algunas Comunidades Autónomas califiquen de contaminantes los parques eólicos cuando se trata de energías renovables cuyo fomento se pretende desde la Unión Europea. Asimismo, la desmedida proliferación de impuestos de este tipo en las distintas Comunidades Autónomas, con configuraciones de lo más diversas, generan gran inseguridad jurídica y desigualdad entre ellas.

Si bien las Comunidades Autónomas son competentes para establecer sus propios tributos, siempre y cuando no incidan sobre hechos imposables gravados por el Estado o por las entidades locales, lo que se pretende es evitar que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, y garantizar que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales es compatible con la existencia de un sistema tributario en los términos exigidos por el artículo 31.1 de la Constitución Española, finalidad de coordinación que obviamente no se ha producido a la vista del heterogéneo, abundante e incesante número de tributos propios de las Comunidades Autónomas.

A modo de ejemplo, en algunas Comunidades Autónomas, como Galicia y Castilla La Mancha, se gravan los parques eólicos mediante el conocido como canon eólico, justificando la existencia de tal gravamen por el daño medioambiental causado como consecuencia de la instalación de aerogeneradores. En otra Comunidad, Castilla y León, se gravan los parques dentro del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente y se define su hecho imponible como la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales. Al contrario, en otras Comunidades Autónomas como Extremadura o Valencia, se establece como un supuesto de no sujeción o de exención la actividad de producción de energía eólica dentro del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente debido a que no generan daños medioambientales.

Esta falta de coordinación y armonización normativa se hace patente también en las formas en que se calcula la base imponible y cuota del impuesto hasta llevar a situaciones contradictorias. Como ya se ha apuntado, la base imponible de los cánones se suele fijar conforme al número de aerogeneradores. Así, en Galicia el tipo de gravamen se fija en euros por aerogenerador mediante una escala progresiva por escalones, con un tipo cero para los parques eólicos que no excedan de tres aerogeneradores. En Castilla La Mancha, se utiliza una fórmula semejante, siempre que no se exceda de 15 aerogeneradores. En cambio, en Castilla y León el importe a pagar por cada aerogenerador se incrementa en función de su potencia, de modo que se puede dar la paradoja de que un parque eólico con muchos aerogeneradores de

poca potencia puede tributar menos que otro con pocos de gran potencia. Esta situación genera desigualdades de trato evidentes entre las distintas Comunidades Autónomas que no tienen ningún tipo de justificación.

Además, dentro de estos tributos, existen algunos que gravan tanto la producción como el transporte de energía, circunstancia que también conduce a contravenir lo dispuesto en la LOFCA. Adicionalmente, como consecuencia de esta proliferación de impuestos medioambientales se colige una ruptura de la unidad de mercado debido a las distorsiones entre las distintas comunidades autónomas.

La falta de armonización o de una mínima coordinación incrementan también los costes indirectos para los parques eólicos y el resto de instalaciones, tanto de producción como de transporte de energía, de modo que dificultan la aplicación de las normas y constituyen una importante barrera de entrada adicional para posibles empresas de nueva creación que pretendan desarrollar las actividades gravadas.

Por otra parte, el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, determinó la obligatoriedad de imponer suplementos territoriales en los peajes de acceso y tarifas de último recurso para las Comunidades Autónomas que gravasen, directa o indirectamente, las actividades o instalaciones destinadas al suministro eléctrico, con tributos propios o recargos sobre los tributos estatales. Dichos suplementos deben ser abonados por los consumidores ubicados en el ámbito territorial de la respectiva Comunidad Autónoma.

A tal fin, se modificó la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en el que se vino a disponer que “en caso de que las actividades o instalaciones destinadas al suministro eléctrico fueran gravadas, directa o indirectamente, con tributos propios de las Comunidades Autónomas o recargos sobre tributos estatales, al peaje de acceso se le incluirá un suplemento territorial que cubrirá la totalidad del sobrecoste provocado por ese tributo o recargo y que deberá ser abonado por los consumidores ubicados en el ámbito territorial de la respectiva Comunidad Autónoma. En el caso de que los tributos impuestos sean de carácter local y no vengán determinados por la normativa estatal, al peaje de acceso se le podrá incluir un suplemento territorial que cubra la totalidad del sobrecoste provocado”.

Asimismo, se establecieron los peajes de acceso aplicables en sus respectivos periodos de vigencia sin tomar en consideración la eventual existencia de tributos propios de las Comunidades Autónomas o recargos sobre tributos estatales con relación a las actividades o instalaciones destinadas al suministro eléctrico de forma, directa o indirecta. Mediante sentencias del Tribunal Supremo, se declaraba igualmente que debía procederse a la inclusión de los referidos suplementos. Al objeto de dar cumplimiento al señalado mandato, el Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital aprobó en 2017 una Orden Ministerial, con el objetivo de cumplir los requerimientos del Tribunal Supremo, que determinaban que los

consumidores de cada Comunidad Autónoma debían costear los tributos que gravan la tarifa eléctrica.

Esta medida impactará en los sujetos pasivos de los tributos de las Comunidades Autónomas en 2013, que se tuvieron en cuenta para fijar los suplementos, y que realizan la actividad de transporte o distribución de energía eléctrica o producción a partir de fuentes de energía renovable, como la eólica con régimen primado –actual régimen retributivo específico–, ya que el órgano encargado de las liquidaciones destinará los ingresos obtenidos en aplicación de esta Orden a los mismos.

Merece la pena resaltar lo señalado en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica de julio de 2017, que coincide en lo anteriormente señalado, esto es, la falta de coordinación y homogeneización entre las diferentes figuras tributarias creadas por las Comunidades Autónomas, por lo que es necesaria una armonización en la configuración de las mismas donde el Estado juegue el papel de regulador en sus elementos mínimos –hasta la base liquidable con fijación de horquillas en tipos y deducciones–, papel que ya viene jugando en la tributación local mediante el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

La pretendida fiscalidad ecológica aplicable en el sector hasta ahora ha sido heterogénea, sin cumplir unas reglas de homogeneidad mínima en cuanto a la configuración de estos tributos ecológicos. En este sentido, algunos gravan emisiones de CO₂, otros gravan el resto de emisiones y otros gravan el impacto visual de algunas instalaciones, como pueden ser los aerogeneradores o las líneas de transporte y distribución de energía eléctrica. Esto implica que no haya uniformidad en España en cuanto a las reglas de exacción de los tributos medioambientales, por lo que se incumple de esta forma el principio general de “quien contamina paga”, ya que en función del territorio o Comunidad Autónoma donde se ejerza la actividad y se pueda contaminar se abonará o no un impuesto ecológico.

En relación a lo anterior, ni siquiera existen reglas comunes en cuanto al gravamen sobre emisiones entre Comunidades Autónomas, ya que algunas de ellas gravan de forma directa al agente contaminante que emite gases o partículas perjudiciales para el medioambiente, mientras que otras no establecen un gravamen sobre emisiones, sino que gravan instalaciones que inciden de forma teórica –o al menos, potencialmente– en el medio ambiente, pero sin que se realice o evalúe dicho daño mediante las emisiones (gravamen directo a parques eólicos, huertas solares o centrales hidroeléctricas).

Este sector se ha visto discriminado dentro de la fiscalidad medioambiental respecto a otros sectores de la economía, ya que sobre éste recaen la mayor parte de tributos ecológicos sin que ante las mismas conductas perjudiciales para el medio ambiente se grave al resto. A modo de ejemplo, tal y como ya se ha señalado, se gravaba el gas natural destinado a producir energía eléctrica y se bonifica el destinado a otros procesos productivos.

Algunos de estos tributos están asociados a determinadas partidas de gasto, como es el caso de los tributos ecológicos autonómicos, circunstancia excepcional dentro del sistema tributario español, que sigue el principio general de no afectación de los ingresos tributarios. No obstante, la realidad de tal afectación a gastos de protección medioambiental sigue siendo difícil de demostrar en la práctica, ya que la mayoría ni siquiera se destinan a tales partidas en la realidad. En este mismo sentido, siempre que se crean tributos ecológicos la presión fiscal global que recae sobre el sector no debe aumentarse, por lo que debe acompañarse dicha creación de una reducción o eliminación de otros tributos que no tengan el carácter medioambiental.

Algunas instalaciones y actividades son gravadas por diferentes niveles de la Administración Tributaria con tributos similares, y a veces con la misma pretendida finalidad. Tal sería el caso de las líneas de transporte y distribución de energía eléctrica o las canalizaciones de distribución y transporte dentro del sector del gas natural.

Ante las recomendaciones de la Unión Europea para establecer ciertos tributos ambientales dentro de ciertos parámetros, dada la creciente conciencia sobre la importancia de los problemas de esta índole y al objeto de evitar todos los conflictos descritos entre tributos propios autonómicos y tributos estatales para reordenar este ámbito fiscal, una posible forma de hacerlo podría ser mediante la creación de tributos estatales, cuya recaudación se cedería a las Comunidades Autónomas, o bien a través de un instrumento jurídico –ley marco o disposiciones en la LOFCA–, que fijaría los elementos de cada impuesto hasta la determinación del hecho imponible, base imponible, exenciones y tipos de gravamen. Asimismo, el contenido de la reforma debería integrar los impuestos propios ecológicos autonómicos ya existentes.

4.4 La problemática afectación presupuestaria de los tributos autonómicos

Estos tributos son los que han sufrido un mayor debate a lo largo de los últimos años, al objeto de defender la vinculación de su recaudación a gastos de protección medioambiental, si bien la creación de la mayoría de tributos ecológicos de carácter autonómico sí ha venido acompañada de dicha vinculación legal, como señala la doctrina del propio Tribunal Constitucional.

Las características legislativas para justificar la creación de tales impuestos, vinculando su recaudación a la protección medioambiental, se ha venido poniendo de manifiesto en los siguientes apartados regulatorios:

- Objeto imponible: todos estos tributos pretenden gravar determinados elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil, con el fin de contribuir a la financiación de las actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación. Algunos delimitan su objeto imponible gravando la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona

la realización de determinadas actividades, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas, siempre con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta.

- Afectación: todos tienen un artículo en su normativa autonómica reguladora donde se establece la afectación presupuestaria, de manera que la recaudación de la figura impositiva ecológica queda afectada en exclusiva a programas de gasto relativos a actuaciones de protección del medio ambiente.

Asimismo, en la normativa autonómica de estos impuestos ecológicos se destaca que las externalidades producidas en el ejercicio de determinadas actividades aconsejan el establecimiento de una compensación que favorezca, no solo a los emplazamientos que soportan las instalaciones contaminantes, sino que se haga extensivo al resto del territorio regional –que, en mayor o menor medida, se ve afectado de forma directa o indirecta por el ejercicio de dichas actividades–, todo ello para contribuir a la socialización de los beneficios derivados de la implantación de tales instalaciones al conjunto de dicho territorio.

Estos tributos se crean a tal fin como prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal, concebidos como instrumento destinado a internalizar los costes sociales, económicos y ambientales. En la mayoría de ocasiones, con carácter complementario, se configuran en las leyes de creación de estos tributos determinados Fondos para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía de carácter autonómico, siempre con la finalidad de fomentar estas energías e incentivar el ahorro y la eficiencia energética en la Comunidad Autónoma que se trate.

4.5 El coste de cumplimiento de las obligaciones tributarias formales

El coste de cumplimiento de obligaciones tributarias formales, más allá del ingreso de la deuda tributaria en este ámbito dada la variedad de tributos, es muy elevado. Además, la complejidad en la regulación de algunos tributos no simplifica precisamente dichas obligaciones formales. Existen más de 8.100 municipios en las 17 Comunidades Autónomas, por lo que el sector energético, al estar operando en la mayor parte del territorio, se ve obligado cumplir dichas obligaciones ante multitud de sujetos activos. Asimismo, existe una falta de coordinación entre todos estos niveles –e incluso al mismo nivel, comparativa entre municipios– que implica que ni siquiera el procedimiento para cumplir las obligaciones tributarias sea el mismo entre dichos sujetos activos. En ocasiones, un mismo impuesto se debe declarar ante un municipio; en otras se debe autoliquidar; o en otras esperar al censo, implicando que el sector deba tener un amplio conocimiento de la normativa fiscal entre multitud de municipios y Comunidades Autónomas. Dado lo anterior, sería recomendable minimizar costes de cumplimiento de obligaciones tributarias formales, para lo cual sería deseable una centralización –al menos en la gestión tributaria de los principales impuestos y tasas de carácter local–, dada la multitud y complejidad de tributos locales que afectan al

sector. Asimismo, el hecho de que existan más de 8.100 municipios con ciertas potestades tributarias derivadas haría necesario crear un mecanismo de simplificación, al menos del cumplimiento de obligaciones tributarias.

Por último, en el ámbito de las Haciendas Locales hay que tener en cuenta que las empresas del sector energético deben liquidar e ingresar multitud de tributos ante un elevado número de municipios (en la actualidad, 8.121) con las implicaciones de costes indirectos en cuanto al cumplimiento de obligaciones tributarias formales que ello conlleva.

La tributación local supone una parte importante de los impuestos que pagan las empresas del sector energético cada año. Este tipo de imposición es relevante no sólo por su cuantía, sino también por su forma de gestión, al tratarse de empresas cuyo servicio se presta en la práctica totalidad de los municipios del país. En este ámbito tiene especial importancia para el sector, la seguridad jurídica y la claridad en los criterios que determinan dicha tributación, tanto para poder prever el alcance económico de estos tributos, como para tener certeza de los elementos impositivos que configuran cada uno de ellos. Por tanto, la configuración de un sistema de gestión centralizada en estos tributos aplicables al sector se fundamenta en la existencia de:

- Una pluralidad de entidades locales en las que hay que tributar.
- Una diversidad de ordenanzas locales, con la subsiguiente multiplicidad de tipos, tarifas y sistemas de gestión contempladas en las mismas.
- La heterogeneidad de procedimientos y elementos definitorios que integran los hechos impositivos de las tasas y tributos locales.
- La circunstancia de que los servicios de estas empresas del sector energético se prestan en la práctica totalidad de las Corporaciones Municipales y Provinciales integrantes del Estado español.

Actualmente, no existe un régimen especial de tributación local por el que las empresas del sector energético puedan optar como explotadoras de servicios de suministros de energía eléctrica y gas. No obstante, al encontrarnos ante un servicio nacional de interés general, sería conveniente su existencia al objeto de simplificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales sin menoscabo de la cantidad a ingresar ni de su presión fiscal global actual, régimen más que necesario al estar las empresas del sector presentes en todos los municipios españoles.

4.6 La complejidad en la configuración

Dentro de los tributos locales, destaca la complejidad en el ámbito de las tasas por ocupación del dominio público local –en el supuesto de las empresas distribuidoras de energía eléctrica y gas natural–, ya que pagan el 1,5% de sus ingresos brutos al municipio al objeto de no tener que calcular dichas tasas en cada uno de ellos de forma individualizada con diferentes

fórmulas de cuantificación. Con ello, se trata de valorar el aprovechamiento o utilidad por el dominio ocupado, aunque determinados ayuntamientos les liquidan otra tasa por ocupación del dominio público local, además de la señalada. Esto es, los distribuidores quedan gravados tanto por el régimen especial de cuantificación como por el régimen general. Además, los ingresos que se consideran en el caso del régimen especial como base imponible, hacen referencia a los ingresos totales que recibe el distribuidor por todos los conceptos, y no a los reales que forman parte de la cuenta de resultados de estas empresas.

En determinadas ocasiones, existe una delimitación legal de los elementos configuradores de la obligación tributaria compleja. A modo de ejemplo, la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, o las tasas de prestación de servicios, así como las de utilización o aprovechamiento del dominio público local.

4.7 El traslado al consumidor energético

La heterogeneidad de tributos analizados implica que algunos de ellos sean trasladados al consumidor final, mientras que otros son abonados directamente por las empresas agentes del sector. Esto conduce a afirmar que, en muchas ocasiones, el precio de la energía dependa del traslado de todas estas cargas al consumidor final. Hoy en día existe un intenso y casi permanente debate en nuestra sociedad sobre la vinculación del precio de la energía al elevado nivel de cargas fiscales que soporta el sector.

A modo de ejemplo, el Real Decreto Ley 15/2018, donde se adaptan una serie de medidas fiscales como la eliminación temporal en algún caso, y definitiva en otro, de determinados impuestos energéticos, con la finalidad de moderar la evolución de los precios en el mercado de la electricidad. Pues bien, los dos impuestos que se han eliminado temporalmente (Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica finalmente recuperado desde 1 de abril de 2019), o definitivamente (céntimo al gas natural), en principio son impuestos no trasladables vía precio final, ya que el primero es directo y el segundo de ellos grava al productor de energía y no al consumidor final.

4.8 La necesaria adaptación de la normativa tributaria a la evolución del sector energético y a evitar situaciones de doble imposición

La normativa tributaria esta desactualizada respecto a la evolución del sector energético, ya que no se ha adaptado a los cambios producido en el derecho energético. A modo de ejemplo, sería necesario revisar de nuevo las normas valorativas de los bienes destinados a la producción de energía, a los efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o los epígrafes que deben considerar a los efectos del impuesto sobre Actividades Económicas, dentro de las diferentes actividades que se regulan en el sector energético en la actualidad.

Se detecta una escasa y deficiente publicidad de las normas a seguir dentro de los procedimientos de aplicación de los tributos locales –a modo de ejemplo, las ordenanzas fiscales en determinados municipios–, sin unas reglas claras que establezcan las relaciones entre administraciones y obligados tributarios una vez iniciados dichos procedimientos.

La complejidad normativa en la materia resulta evidente. En algunos de los tributos más importantes que recaen sobre el sector, las magnitudes principales para poder determinar la cantidad a pagar vienen definidas en términos, no tanto del derecho tributario y sí más del derecho energético, como pueden ser los diferentes componentes retributivos regulados dentro del mismo. Incluso en ocasiones, para poder liquidar un tributo, resulta necesario el conocer la extensión del activo, así como sus características físicas principales, como por ejemplo el supuesto de las tasas por ocupación del dominio público local

Asimismo, existen supuestos de doble o incluso pluriimposición dentro de la fiscalidad del sector energético. En multitud de ocasiones, algunos de los tributos que recaen sobre el dicho sector vienen sometiendo de forma simultánea a gravamen el mismo hecho imponible o la misma materia imponible, por lo que se requeriría la fijación de reglas claras para delimitar los espacios fiscales entre Administraciones Tributarias.

Existen supuestos de delimitación idéntica de elementos configuradores de las obligaciones tributarias de dos o más tributos. Sin entrar a analizar de nuevo el concepto de doble imposición y los límites del mismo, resulta evidente que existen situaciones en las cuales la base imponible de un tributo es la misma que otro u otros. A modo de ejemplo, tal circunstancia se pone de manifiesto en la determinación de dicha base imponible en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, las tasas por licencias urbanísticas y las prestaciones compensatorias.

5. Posibles soluciones

Una vez resumida la problemática actual de la fiscalidad autonómica y local del sector energético se proponen una serie de medidas que se consideran imprescindibles al objeto de solucionarla. Como se desprende tanto de las conclusiones anteriores como de las soluciones posibles a los problemas actuales, dicha problemática se resume en tres áreas: i) problemas respecto al elevado nivel de litigiosidad y excesivo coste en el cumplimiento de obligaciones tributarias formales que recaen sobre el sector, ii) problemas de sobreimposición derivados de la falta de coordinación entre Administraciones con la consiguiente falta de seguridad jurídica y iii) una falta de afectación de los tributos ecológicos que recaen sobre el sector a gastos de protección medioambiental.

5.1 Medidas para minorar la litigiosidad y mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales

Se deben minimizar los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, para lo cual sería deseable una centralización, al menos, en la gestión tributaria de los principales impuestos y tasas de carácter local. Dada la multitud y complejidad de tributos locales que afectan al sector energético y la existencia de más de 8.100 municipios con ciertas potestades tributarias derivadas, sería necesario crear mecanismos de simplificación del cumplimiento de obligaciones tributarias. En este sentido sería recomendable crear un organismo de carácter centralizado con facultades recaudatorias para que de esta forma las empresas del sector tengan que cumplir con sus obligaciones ante un solo órgano que centralice la gestión tributaria y recaudatoria distribuyendo las cantidades recaudadas entre los municipios. Dentro de los tributos locales la simplificación no es novedosa, ya que en el ámbito de las tasas por ocupación del dominio público local las empresas distribuidoras y comercializadoras pagan el 1,5% de sus ingresos brutos al municipio al objeto de no tener que calcular dichas tasas en cada uno de ellos de forma individualizada con diferentes fórmulas de cuantificación tratando de valorar el aprovechamiento o utilidad por el dominio ocupado. Esto es, dado que estas empresas están en todos los municipios y todas ellas ocupan dominio público local en la mayoría de ellos, se introdujo un régimen de simplificación al menos en la base imponible de este tipo de tasas.

Asimismo, esta simplificación en la tributación local también queda puesta de manifiesto en la creación de las cuotas nacionales dentro del Impuesto sobre Actividades Económicas. Según la normativa de este tributo local el pago de las cuotas estatales faculta para el ejercicio de las actividades correspondientes en territorio estatal, sin necesidad de satisfacer cuota mínima municipal o provincial alguna. Además, la exacción de las cuotas nacionales se lleva a cabo por la Delegación Provincial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial tenga su domicilio fiscal el sujeto pasivo y el importe de las cuotas nacionales se distribuye entre todos los municipios y las Diputaciones Provinciales de territorio común en los términos regulados en la normativa.

Precisamente este es el motivo por el cual el sector de comercialización tanto de energía eléctrica como de gas viene reclamando la creación de una cuota nacional en el Impuesto sobre Actividades Económicas, ya que realiza su actividad en la mayor parte de los municipios del Estado careciendo de sentido que se le obligue a cada empresa comercializadora de gas o energía eléctrica a darse de alta en cada municipio donde realice la actividad de comercialización.

En este sentido, se debería estudiar la creación de un régimen especial de tributación local de carácter voluntario por el que podrían optar las empresas del sector energético como explotadoras de servicios de suministros de energía eléctrica y gas. Este régimen evitaría gran parte de los problemas señalados como los elevados costes en el cumplimiento de obligaciones tributarias o el elevado nivel de litigiosidad existente en el sector.

El fundamento legal del establecimiento de este régimen especial sería, por una parte asegurar la recaudación para las Entidades Locales y, por otra, disminuir los costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales para estos sujetos pasivos, así como aumentar la seguridad jurídica, tanto para la Administración tributaria como para los contribuyentes y disminuir la litigiosidad existente en la actualidad.

Este régimen podría resultar de aplicación para todos los tributos locales, con excepción del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por el que las empresas del sector de producción de energía seguirían tributando de acuerdo con la normativa específica de dicho impuesto.

Por lo que se refiere a los restantes tributos de carácter local y los precios públicos de la misma naturaleza, las deudas tributarias o contraprestaciones que por su exacción o exigencia pudieran corresponder a las empresas explotadoras de servicios de suministro se sustituirían por una cuota anual que vendría determinada en un porcentaje sobre los ingresos de estas empresas. Asimismo, entendemos que este régimen debería ser siempre opcional a favor de las empresas del sector.

Dicha cuota sería satisfecha por las empresas explotadoras de servicios de suministro, distribuidoras y comercializadoras, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determinara. Asimismo, las cuotas recaudadas se distribuirán por la Agencia Tributaria entre los municipios y las provincias o comunidades autónomas uniprovinciales, siendo, por tanto, el sujeto activo en la relación tributaria de las empresas del sector sólo uno en lugar de los 8.121 existentes en la actualidad.

Este régimen sería aplicable a las empresas distribuidoras y comercializadoras dentro del sector energético dadas las características de las mismas ya que todas ellas tienen multitud de relaciones con la mayoría de entidades locales de nuestro territorio. Debemos pensar en que las instalaciones de distribución discurren por la inmensa mayoría de nuestras ciudades, las obras de dichas instalaciones que requieren de licencias afectan a gran parte de nuestros municipios y, asimismo, los comercializadores prestan sus servicios en todas nuestras poblaciones aprovechando de forma permanentes el dominio público local.

Los criterios para distribución de dichos ingresos únicos efectuados por ambos sujetos, tanto distribuidor como comercializador podrían ser en función de diferentes parámetros como los ingresos obtenidos en cada término municipal (comercializador) o las instalaciones que ocupan dominio público local en cada término municipal (distribuidor) o incluso la población de cada municipio o provincia.

No debemos dejar de reiterar que este régimen simplificado de tributación no resulta novedoso en nuestro sistema tributario y que además aumentaría la transparencia en términos de reconocimiento sobre los costes del sector al ser éste regulado simplificándose de esta forma la fijación de uno de los costes del sistema.

Por tanto, las posibles vías al objeto de minimizar los costes de cumplimiento de obligaciones tributarias formales serían:

- a) Creación de un organismo centralizado con competencias procedimentales, tanto recaudatorias como de comprobación de todos los tributos locales aplicables al sector de transporte, distribución y comercialización de energía.
- b) Además de lo anterior, ingreso único por cada tributo. Esto es, se ingresaría una cantidad anual ante dicho organismo por cada tributo que aplique a la empresa en cuestión dentro del sector. Una vez ingresada dicha cantidad deberían delimitarse criterios de reparto entre los diferentes municipios pudiendo ser válidos a estos efectos los siguientes: población del municipio, ingresos obtenidos en cada término municipal o extensión de líneas o canalizaciones de distribución y transporte de energía en cada término municipal.
- c) Pago de una cantidad única anual en concepto de todos los tributos locales. Dicha cantidad debería ser la resultante de un porcentaje a aplicar sobre los ingresos de cada empresa del sector.

5.2 Reforma legislativa: coordinación normativa e incremento de la seguridad jurídica

Se considera necesario que exista una mayor claridad en la definición legal de los elementos esenciales de algunos tributos que recen sobre el sector evitando, de esta forma, el elevado nivel de litigiosidad existente. A modo de ejemplo la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras precisa de forma urgente de una clarificación de la misma que al menos implique una mayor seguridad jurídica tanto para las Administraciones Tributarias como para los contribuyentes. Tal clarificación también sería predicable de todo tipo de tasas, tanto las de prestación de servicios como las tasas de utilización o aprovechamiento del dominio público local.

A modo de resumen, sería recomendable una reforma legislativa al menos de las siguientes materias:

- a) Debería regularse que en el caso de las tasas por prestación de servicios aplicables al sector energético (licencias urbanísticas principalmente) la Base Imponible no deberá coincidir con la Base Imponible en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras debiendo siempre considerarse a estos efectos, en exclusiva, el coste de prestación del servicio municipal que provoque la actividad urbanística en concreto.

Asimismo, además de lo señalado anteriormente, sería recomendable una reforma legislativa de los artículos regulados en las diferentes leyes autonómicas urbanísticas que regulan las prestaciones compensatorias al objeto de que la cuantía de su base imponible no incluya, en ningún caso, el coste de la maquinaria en este tipo de instalaciones energéticas limitándose a considerar como Base Imponible sólo el coste de la obra civil. Además, al coincidir dicha Base Imponible con la correspondiente al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras debería articularse el correspondiente mecanismo de eliminación de la doble imposición

permitiendo deducirse el pago de la prestación del importe abonado por el conocido como ICIO (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras).

b) Debería reflejarse en la normativa que la tasa por el régimen especial del 1,5% de los ingresos brutos se aplica a las empresas comercializadoras y distribuidoras con dos reglas: i) no se pueden liquidar más tasas por ocupación del dominio público ni por el régimen especial ni por el general a las empresas distribuidoras y comercializadoras del sector y ii) la base de cálculo de dicha tasas, los ingresos brutos, sólo debe incluir ingresos brutos que correspondan a las empresas distribuidoras y comercializadoras en exclusiva sin que se computen ingresos que correspondan a otros agentes del sector o a otros conceptos fuera de los ingresos propios de ambos sectores.

c) Se debe definir con precisión la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Dicha base imponible debería limitarse al coste de la obra civil en las instalaciones del sector energético o, en su caso, si no se opta por esta posibilidad al menos limitarse la cuota resultante debido al exceso de gravamen que supone aplicar un 4% al coste de todas las instalaciones del sector.

d) Sería necesario revisar de nuevo las normas valorativas de los bienes destinados a la producción de energía a los efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, siendo recomendable incluir, junto con los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica a los Bienes Inmuebles de Características Especiales destinados a la producción de energía con la finalidad de que el valor catastral de este tipo de bienes también se revise en todo caso a los diez años desde su anterior valoración.

e) Creación de un epígrafe con cuota nacional en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) relativo a las actividad de comercialización de gas y de energía eléctrica con la finalidad de actualizar la redacción vigente de las Tarifas del Impuesto aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, que es previa a la Ley de Sector Eléctrico y a la Ley Sector de Hidrocarburos, que crearon la actividad de comercialización de gas y energía eléctrica como actividad separada del resto de actividades propias del sistema, mediante la incorporación a dichas Tarifas de nuevos epígrafes específicos de comercialización de gas y energía eléctrica que contemplen la posibilidad de tributar por cuota nacional.

f) Mayor delimitación de las reglas regulatorias de los procedimientos de aplicación de los tributos a los que se ve sometido el sector. En este caso resulta necesario tanto una mayor publicidad de las normas a seguir dentro de los procedimientos de aplicación de estos tributos (a modo de ejemplo las ordenanzas fiscales en determinados municipios) como unas reglas claras que establezcan las relaciones entre administraciones y obligados tributarios una vez iniciados dichos procedimientos, reglas que, por otra parte, ya estarían fijadas en nuestra Ley General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo.

g) Homogeneización de criterios dentro de las Administraciones Territoriales, sin menoscabar sus potestades tributarias y el principio de autonomía financiera. Para el sector energético

resulta fundamental que haya cierta homogeneización en las cantidades a pagar por estos tributos entre unas administraciones y otras ante la realización del mismo hecho imponible. A modo de ejemplo, los municipios deciden si establecer tasas por ocupación de dominio público mediante la correspondiente ordenanza pero una vez que deciden exigir las, los criterios tanto para determinar el hecho imponible como para fijar la base imponible deben resultar homogéneos o al menos fundamentarse en parámetros similares al realizarse el mismo supuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria evitando las disparidades que existe en la actualidad en este tipo de tributos locales. Esta circunstancia también sería predicable respecto a determinados tributos autonómicos que recaen sobre la producción de energía por todo tipo de fuentes.

En este sentido, debería modificarse la Ley de Haciendas Locales para que se considere siempre como único parámetro de valoración a los efectos de las tasas de ocupación de dominio público local por el régimen general el valor catastral del suelo rústico efectivamente ocupado por las instalaciones en este caso, del sector energético. Asimismo, según ya lo señalado anteriormente, no se deberían liquidar más tasas por ocupación del dominio público ni por el régimen especial ni por el general a las empresas distribuidoras y comercializadoras del sector viniendo obligados ambos agentes a abonar sólo la tasa del régimen especial del 1,5% de los ingresos brutos.

En el supuesto de homogenización de las reglas de imposición de tributos medioambientales autonómicos nos remitimos a lo contenido en apartados anteriores donde ha quedado reflejada dicha falta de homogeneización mínima exigible en un ámbito como el de la fiscalidad ecológica. Dicha homogeneización deberá abarcar tanto las materias sometidas a gravamen como las reglas para poder exigir las cantidades a pagar en cada uno de estos tributos autonómicos.

h) Evitar posibles situaciones de doble imposición. Como se ha visto a lo largo del presente documento, los Tribunales han determinado en ocasiones que algunos de los tributos que recaen sobre el sector energético vienen sometiendo de forma simultánea a gravamen el mismo hecho imponible o la misma materia imponible, por lo que de forma urgente se requiere la fijación de reglas claras para delimitar los espacios fiscales entre Administraciones Tributarias. Tal fijación debería realizarse en el marco de una ley estatal que establezca una delimitación clara entre los diferentes espacios fiscales existentes en la actualidad, así como también reglas generales de imposición a nivel estatal y autonómico en el marco de la fiscalidad ecológica.

En este sentido sería recomendable una revisión de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas estableciendo reglas claras para evitar la doble imposición entre tributos estatales y autonómicos, así como entre tributos autonómicos y locales. Dentro de esta nueva regulación debería también fijarse reglas competenciales en el marco de la fiscalidad ecológica.

Asimismo, debería regularse mediante ley la prohibición de doble imposición entre tributos estatales y locales ya que, aun siendo el legislador el mismo, el Estado, se deben evitar situaciones de doble imposición fijando reglas claras para al menos conocer cuando podríamos encontrarnos ante una situación de doble imposición desarrollando de esta forma a nivel legislativo los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad.

5.3 Tributos autonómicos y la necesaria reforma de la fiscalidad ecológica

Un tributo medioambiental debe tener carácter finalista, esto es, los ingresos obtenidos por la recaudación del mismo deben destinarse a financiar gastos de carácter medioambiental para la mejora y protección del medioambiente. Este principio se desprende de la normativa actualmente en vigor ya que el sistema tributario debe servir para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con el criterio de capacidad económica mientras que, en el caso de tributos dirigidos a otra finalidad, esto es, no recaudatoria, la recaudación de los mismos debe servir para atender a tales políticas o a los gastos vinculados para el desarrollo de las mismas. En ningún caso podemos entender un tributo como medioambiental si el ingreso no está afecto o al menos vinculado al desarrollo de políticas medioambientales.

Dado que una de las preocupaciones actuales es configurar nuestro sistema tributario no sólo con finalidad recaudatoria sino también con una finalidad ecológica resulta imprescindible el proteger el medioambiente mediante la financiación obtenida de los tributos ecológicos. A mayor abundamiento no tendría sentido el emprender una verdadera reforma en nuestra fiscalidad ecológica si la recaudación obtenida por la creación de tributos medioambientales se destina a financiar otras políticas de gasto.

Este principio de afectación ha sido el seguido por nuestro Tribunal Constitucional en todas las Sentencias relativas a la materia tributaria medioambiental, destacando, a estos efectos, la STC 289/2000 relativa al Impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente o la STC 168/2004 relativa al Gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que se pueden derivar la activación de planes de protección civil.

La doctrina de nuestra máxima autoridad judicial es clara en materia de fiscalidad medioambiental, en este caso ante tributos de carácter autonómico en su mayoría, ya que el TC establece que todo tributo que pretenda tener tal carácter deberá estar afecto, en lo referente a su recaudación, a gastos de protección medioambiental. Llevando esta doctrina a su máxima expresión en reiteradas ocasiones el TC ha declarado contrario a nuestro ordenamiento jurídico determinados tributos que no tenían una vertiente ecológica ya que no estaban afectos a partidas de gasto ecológico.

Por tanto, de la regulación legal de todo tributo medioambiental se debe inferir su inmediata vinculación a la realización de una política pública sectorial medioambiental, así como su afectación a la financiación de un fin concreto. Asimismo, añadir que este requisito se cumplirá siempre que el producto íntegro del gravamen medioambiental se destinara a la financiación

de actividades de previsión, prevención, planificación, información o formación medioambientales.

Anexo 1. Impuestos autonómicos en el ámbito energético

• Gravamen de protección civil (Comunidad Autónoma de Cataluña)

Está regulado en la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña. Entre otras, quedan sujetas a este gravamen las instalaciones y estructuras destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica. Este impuesto contempla las siguientes exenciones:

- Los elementos patrimoniales afectos a actividades desarrolladas directamente por el Estado, por la Generalitat, por la Agencia Catalana del Agua, por las corporaciones locales o por sus organismos autónomos de carácter administrativo.
- Las instalaciones y estructuras afectas a la producción de combustibles, carburantes o energía eléctrica mediante la transformación de residuos sólidos y líquidos.
- Las estaciones transformadoras de energía eléctrica y las redes de distribución de tensión, siempre que en ambos casos la tensión sea inferior a los límites que establece la propia Ley.
- Las instalaciones de producción de energía eléctrica incluidas en el régimen especial reguladas por la Ley 40/1994, de ordenación del sistema eléctrico nacional, y el Real Decreto 2366/1994, de potencia nominal inferior a 50 MW.
- Las conducciones de gas propano y gas natural que cumplan los requisitos que la Ley establece.
- Las centrales nucleares.

La base imponible es la potencia expresada en kilovoltios, al tratarse de instalaciones de transporte y suministro de energía eléctrica. La cuota tributaria varía según el tramo de potencia medida en kilovoltios. La cantidad a ingresar por cada instalación o red no puede superar el 0,1% de la facturación de dicha instalación o red y el importe a ingresar correspondiente a la cuota por cada actividad no podrá superar en ningún caso los 128.577 euros.

En el caso de este impuesto, cabe destacar la sentencia 168/2004 del Tribunal Constitucional que resolvió el recurso de inconstitucionalidad contra los preceptos 58 a 64 de la Ley del Parlamento de Cataluña 4/1997, de protección civil, y que fue interpuesto por entender que el gravamen autonómico recaía sobre elementos materiales gravados por impuestos locales, y solicitaba su declaración de inconstitucionalidad por vulneración de las competencias reservadas al Estado en materia de energía.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional declaró dicho impuesto conforme a derecho, como consecuencia de entender que en ningún caso grava las manifestaciones de riqueza que representa la tenencia de un bien inmueble o la realización de una actividad económica, sino los riesgos que esas instalaciones y actividades puedan ocasionar y que sean susceptibles de protección civil. Asimismo, señala que se trata de un impuesto de carácter finalista cuya recaudación se destina íntegramente a la financiación de actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación en materia de protección civil.

Por último, el Tribunal Constitucional entiende que no vulnera el ámbito competencial atribuido a las Comunidades Autónomas, por tratarse de materia de protección civil y no de energía, propiamente dicha.

- **Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria (Comunidad Autónoma de Cataluña)**

Este impuesto se regula en la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (en vigor desde 1/11/2014). Grava las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias, con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el medio ambiente atmosférico y conseguir una mejor calidad del aire, generadas en las siguientes instalaciones:

- a) instalaciones industriales clasificadas en el anexo I.1 de la Ley 20/2009, de 4 de diciembre, de prevención y control de ambiental de las actividades.
- b) instalaciones de combustión con potencia térmica nominal superior a 20 megavatios térmicos.

La base imponible viene determinada por las emisiones a la atmósfera de óxidos de nitrógeno, de dióxido de azufre, de partículas y de carbono orgánico total que se generen en las citadas instalaciones siempre que las emisiones superen las 150 toneladas anuales de dióxido de azufre, las 100 toneladas anuales de óxidos de nitrógeno, las 50 toneladas anuales de partículas o las 150 toneladas anuales de carbono orgánico total.

En este impuesto se reconocen las siguientes bonificaciones:

- Bonificación del 50% del porcentaje que resulta de la carga másica anual proveniente de instalaciones de cogeneración ubicadas en establecimientos industriales con una potencia nominal superior a 20 MW que utilizan como combustible gas natural o biogás respecto a la carga másica anual, siempre que el contenido de azufre del biogás no sea superior al que establece la normativa para el gas natural.
- Bonificación del 10% de la inversión efectuada en el período impositivo en bienes del activo material destinados a la protección del medio ambiente, siempre que conlleve una mejora de las exigencias establecidas por la normativa y que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la administración competente en materia de medio ambiente. Dan derecho a la bonificación las inversiones asociadas a evitar la contaminación atmosférica en el tratamiento o reducción de las emisiones a la atmósfera, el uso de combustibles más limpios, la pavimentación para evitar emisiones difusas y el cambio en los procesos con el fin de reducir las emisiones a la atmósfera, siempre que sean certificadas por la Dirección General de Calidad Ambiental y que el importe máximo de la bonificación no supere el 15% de la cuota íntegra.

Asimismo, la base liquidable del impuesto se obtiene de reducir la base imponible de cada tipo de contaminante en los siguientes importes:

- Dióxido de azufre: 150 toneladas anuales.
- Óxidos de nitrógeno: 100 toneladas anuales.
- Partículas: 50 toneladas anuales.
- Carbono orgánico total: 150 toneladas anuales.

- **Canon eólico (Comunidad Autónoma de Galicia)**

Este tributo viene regulado en la ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia. Grava la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales negativos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica.

La base imponible consiste en la suma de unidades de aerogeneradores existentes en un parque eólico. El tipo de gravamen varía en función del número de aerogeneradores que tenga el parque eólico. En este impuesto se aplican bonificaciones en las cuotas cuando, como consecuencia de un proyecto de repotenciación, tenga lugar una reducción efectiva de las unidades de aerogeneradores que no suponga un tramo diferente de base imponible. El importe de la bonificación es un porcentaje resultante de multiplicar por 10 el número de unidades de aerogeneradores reducidas.

Son de destacar las sentencias del Tribunal Supremo (1148/2013, 1757/2014 y 1533/2014) que avalan la creación del tributo en los términos recogidos por la Ley 8/2009, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean dicho canon y el Fondo de compensación ambiental. Por un lado, el Tribunal suscita la compatibilidad de la LOFCA con el hecho imponible del canon; en concreto, contrasta este hecho imponible con el del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), y concluye que no hay colisión. Por el otro, reconoce la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan a modo de resumen, con carácter general, actualmente configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales". Además, el Tribunal Supremo analiza la compatibilidad del canon eólico con el Impuesto de actividades económicas (IAE), llegando a la conclusión de que ambos pueden convivir.

Por último, para rechazar que el Canon eólico infringe la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de tributos de carácter extrafiscal y finalidad medioambiental, argumenta que "el destino de lo recaudado es, sin duda, un dato demostrativo de que estamos ante un tributo extrafiscal".

- **Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada (Comunidad Autónoma de Galicia)**

Viene regulado en la ley 15/2008, de 19 de diciembre, del Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada. Grava el daño medioambiental causado por la realización de determinadas actividades que utilizan agua embalsada. En el caso de este impuesto se reconocen como supuestos de no sujeción, entre otros, el abastecimiento de poblaciones o las actividades agrarias. El tipo de gravamen se obtiene multiplicando la base imponible por el tipo de gravamen trimestral de 800 euros por hectómetro cúbico. La cuota tributaria así obtenida se multiplica por un coeficiente determinado en función de dos factores: por un lado, el saldo bruto de aprovechamiento; y por otro, en caso de que corresponda, la potencia de las instalaciones destinadas a la producción de energía eléctrica. El gravamen se exige de acuerdo con una tarifa por tramos de base.

- **Impuesto sobre la contaminación atmosférica (Comunidad Autónoma de Galicia)**

Viene regulado en la ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica. Grava las emisiones a la atmósfera de sustancias contaminantes cuyos focos se hallen ubicados en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma. En concreto, grava la emisión a la atmósfera de cualquiera de las siguientes sustancias:

- Dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre.
- Dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno.

- **Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera (Comunidad Autónoma de Andalucía)**

Viene regulado en la ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. Grava las emisiones a la atmósfera de sustancias generadas en procesos productivos desde instalaciones situadas en la Comunidad Autónoma de Andalucía: emisión de dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NOX) u óxidos de azufre (SOX) desde instalaciones situadas en Andalucía. No están sujetas:

- Las procedentes de los vertederos de todo tipo de residuos.
- Las de CO₂ procedentes de la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible, así como las realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales, según su normativa reguladora; salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa.

En todo caso, está exenta la Junta de Andalucía y sus organismos autónomos de carácter administrativo.

Se reconoce la deducción en la cuota íntegra por las inversiones realizadas en el período impositivo en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica, con el límite del 50% de la cuota íntegra del impuesto. El porcentaje de deducción es del 25%, si se cuenta con el certificado EMAS o ISO 1400 sobre la gestión ambiental, o del 15% si no se está en posesión de tal certificado.

- **Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (Comunidad Autónoma del Principado de Asturias)**

Regulado en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios. Grava la realización de actividades de transporte o distribución de energía eléctrica, efectuadas por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica. El tipo de gravamen es de 700 euros por kilómetro para el caso de actividades de transporte o distribución de energía eléctrica. Como supuestos de no sujeción, en este impuesto se contemplan las actividades que se realicen mediante instalaciones y demás elementos patrimoniales que se destinen al autoconsumo, salvo que se altere de modo grave y evidente el medio ambiente. Como exenciones se consideran:

- Instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos de los que sean titulares el Estado, la comunidad autónoma, las entidades locales, así como sus organismos y entes públicos.
- Instalaciones y demás elementos patrimoniales que se destinen a la circulación de ferrocarriles.
- Estaciones transformadoras de energía eléctrica y redes de distribución cuando la tensión nominal normalizada no exceda de 30 kV.
- Instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas ubicados en núcleos rurales o aislados con escasa concentración de la demanda, dispersión poblacional o dificultades geográficas.

Destacar respecto a este tributo que se planteó ante el Tribunal Supremo un recurso de casación, invocando una infracción de la Ley Orgánica 8/1980, de financiación de las comunidades autónomas, ya que se entendía que podría existir colisión con el Impuesto sobre actividades económicas (IAE); e infracción de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre los tributos de carácter fiscal y finalidad medioambiental, por poseer el impuesto carácter recaudatorio.

Estos motivos fueron desestimados por entender el Tribunal Supremo (STS 561/2013) que este impuesto es un tributo directo, real, objetivo y periódico –que no grava el ejercicio de una actividad económica en sí misma considerada, sino en cuanto dicha actividad se desarrolla a

través de los mencionados bienes e instalaciones, habida cuenta de su incidencia medioambiental–, y concluye que la base imponible y la cuota tributaria nada tienen que ver con los rendimientos económicos derivados del ejercicio de la actividad y que, además, la finalidad extrafiscal se confirma debido a la afección íntegra de los ingresos recaudados a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental. Por ello, el Tribunal Supremo falló no haber lugar al recurso de casación interpuesto y entendió que no era necesario acudir al Tribunal Constitucional.

- **Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas (Comunidad Autónoma de La Rioja)**

Está regulado mediante la ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos. Grava el impacto visual y medioambiental que se produce por los elementos fijos destinados al suministro de energía eléctrica. La base imponible se configura como la suma de la extensión de las estructuras fijas expresadas en kilómetros y el número de postes no conectados entre sí por cables siendo la cuota tributaria de 175 euros por kilómetro de tendido o por cada poste no conectado entre sí por cables.

Como casos de no sujeción se recogen los elementos fijos de transporte y suministro de energía eléctrica que se encuentren soterrados. Y como exenciones hay las instalaciones y estructuras de las que sean titulares el Estado, la Comunidad Autónoma, las corporaciones locales, así como sus organismos públicos; las instalaciones y estructuras destinadas a la circulación de ferrocarriles; y las redes de distribución en baja tensión.

El Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de abril de 2016 no apreció que el impuesto incurra en motivo de inconstitucionalidad alguno, ya que no existe doble imposición con la tasa por el aprovechamiento especial que del dominio público municipal hacen las instalaciones necesarias para el desarrollo de la actividad de suministro de energía eléctrica.

Según este tribunal, la materia imponible es diferente a la del Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica, por lo que no se vulnera la Ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas. Al mismo tiempo, concluye que posee finalidad medioambiental tendente a influir en el comportamiento de los operadores de los sectores energéticos para reducir el impacto visual que producen los elementos fijos de sus redes. Finalmente, entendió que no procedía plantear una cuestión de inconstitucionalidad.

- **Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera (Comunidad Autónoma de la Región de Murcia)**

Está regulado en la ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios para el año 2006. El hecho imponible son las emisiones a la atmósfera de los distintos contaminantes que se relacionan en la Directiva 2001/81/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2001 sobre techos nacionales de emisión de determinados contaminantes atmosféricos respecto a los contaminantes afectados, en concreto los establecidos en su artículo 4º, siendo éstos dióxido de azufre SO₂, óxidos de nitrógeno NO_x, compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco NH₃.

La base imponible se configura como la carga contaminante de las emisiones gravadas realizadas desde una misma instalación industrial durante el periodo impositivo, establecida en unidades de contaminación. No están sujetas a este impuesto las emisiones procedentes de vertederos que reciban más de 10 toneladas al día o con capacidad superior a las 25.000 toneladas. Además, se podrá aplicar la reducción de tres unidades contaminantes, en concepto de mínimo exento.

Como deducciones se contemplan, con el límite del 50% de la cuota íntegra: un 15% por inversiones en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica; un 25% si las inversiones disponen del certificado EMAS o ISO 14000; y un 30%, para inversiones aportadas para la vigilancia atmosférica.

- **Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente (Comunidad Valenciana)**

Regulado en la ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat. Es un tributo propio de la Generalitat que grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a aquéllas que se encuentren radicadas en el territorio de la Comunidad Valenciana, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural.

Este tributo grava los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de la realización en el territorio de la Comunidad Valenciana, mediante las instalaciones y demás elementos patrimoniales, de cualquiera de las actividades siguientes:

- a) La producción de energía eléctrica.
- b) La producción, tenencia, depósito y almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas de acuerdo con el anexo I, parte 1, Categorías de sustancias peligrosas, y parte 2, Sustancias peligrosas nominadas, del Real Decreto 840/2015, de 21 de septiembre, por el que se aprueban medidas de control de los riesgos inherentes a los accidentes graves en los que intervengan sustancias peligrosas, o normativa estatal que lo modifique en ejecución de las

normativas comunitarias, siempre y cuando la cantidad presente en la instalación de que se trate supere en cualquier momento del periodo impositivo el 10% de las que figuran en la columna 3 del anexo I, parte 1 y parte 2 del anterior decreto, o el 5% si se trata de instalaciones situadas en terrenos calificados como suelo urbano.

c) Las que emitan a la atmósfera óxidos de nitrógeno (NO) o dióxido de azufre (SO₂).

La base imponible en el caso de producción de energía eléctrica se determina mediante la producción bruta de electricidad en el periodo impositivo, expresada en kilovatios hora. En el caso de emisiones a la atmósfera óxidos de nitrógeno (NO) o dióxido de azufre (SO₂) por la cantidad emitida durante el período impositivo, expresada en toneladas métricas, resultado de la suma de las cantidades emitidas de óxidos de nitrógeno (NO), expresadas en toneladas métricas equivalentes de dióxido de nitrógeno (NO₂), multiplicadas por el coeficiente 1,5, y de las cantidades emitidas de dióxido de azufre (SO₂).

Como exenciones de este impuesto, se recogen la incidencia en el medio ambiente ocasionada por las siguientes:

- La producción de energía eléctrica en instalaciones que utilicen como energía primaria la energía solar o eólica, o en centrales que utilicen como combustible principal la biomasa o el biogás, salvo que alteren de modo grave y evidente el medio ambiente.
- La producción de energía eléctrica incluida en el régimen especial regulado por ley.
- La producción de energía eléctrica para el autoconsumo, salvo que alteren de modo grave y evidente el medio ambiente.
- Las actividades que se realicen por el Estado, la Generalitat y las corporaciones locales, así como por sus organismos autónomos.
- Las actividades que se lleven a cabo mediante instalaciones destinadas exclusivamente a la potabilización de aguas.

Además, se establece una bonificación del 7% de la cuota íntegra en el caso de actividades emisoras de compuestos oxigenados del azufre o del nitrógeno sujetas al método de estimación directa, siempre que el rendimiento de los analizadores automáticos sea igual o superior al 90% (la deducción es del 5% cuando el rendimiento sea inferior al 90% y superior o igual al 80%).

En la actualidad se encuentra pendiente de resolver el recurso de casación interpuesto ante el Tribunal Supremo, el cual ha apreciado la existencia de interés casacional objetivo al entender que la sentencia recurrida sienta una doctrina que es susceptible de afectar a un gran número de situaciones. Por ello, es necesario determinar si el impuesto respeta o no los límites que establecen distintos apartados de la LOFCA, y si afecta o no a las competencias atribuidas al Estado en la Constitución.

En este sentido, el Tribunal Supremo podría plantear dudas sobre la constitucionalidad del Impuesto al existir una potencial doble tributación entre este tributo y el Impuesto estatal sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, al recaer ambos sobre el mismo hecho imponible, puesto que son tributos de carácter directo, los cuales gravan la realización de la actividad de generación de electricidad mediante una serie de instalaciones afectas a la misma que ocasionan determinados riesgos medioambientales, produciéndose una vulneración manifiesta de la LOFCA. De igual manera que es predicable la doble imposición existente entre dicho impuesto y el IAE local, al recaer ambos sobre la actividad de producción de energía eléctrica.

Por ello, únicamente cabe esperar el pronunciamiento que podría derivar en una cuestión de inconstitucionalidad planteada ante el Tribunal Constitucional, tal y como ocurrió en otros casos, como el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente balear, el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura, el Impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente de Castilla-La Mancha o el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia, que se analizan más adelante.

- **Canon eólico (Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha)**

En Castilla-La Mancha fue derogado en parte el Impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente, impuesto que en la actualidad sigue existiendo tras las modificaciones –incorporadas por la Ley 6/2005, 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.

Respecto al Canon eólico, están exentas las siguientes instalaciones de generación de electricidad: las destinadas al autoconsumo eléctrico, y las de carácter experimental y de investigación cuya potencia máxima no sea superior a 5 MW, siempre que no constituyan un parque eólico. Dicho impuesto viene regulado en la 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. Grava la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

La base imponible es la suma de unidades de aerogeneradores existentes en un parque eólico. En caso de parques eólicos que se extiendan más allá del límite territorial de la Comunidad Autónoma se tendrá en cuenta los instalados en el territorio castellano-manchego.

El Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, remitió cuatro peticiones de decisión prejudicial en 2016 dirigidas al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En éstas se plantean

idénticas cuestiones respecto de los sistemas de apoyo a las energías renovables y el posible carácter desincentivador de la norma. Sin embargo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea avala este canon (Sentencia de 29 de septiembre de 2017).

Por otra parte, y de forma casi simultánea, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha planteó cuestión de inconstitucionalidad en relación con el canon eólico que ha sido inadmitida. De este modo, el Tribunal Constitucional confirma la ausencia de colisión del impuesto autonómico con el Impuesto sobre actividades económicas (IAE) y el Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y, por ende, la ausencia de la necesidad de estudiar si el impuesto cumple con su predicada finalidad medioambiental. Asimismo, cede su competencia para conocer de la posible colisión del impuesto con la Directiva 2009/28/CE al Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea.

Además, el Tribunal Constitucional, ante una posible infracción de determinadas normas del derecho de la Unión Europea, señaló que hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resuelva no puede entrar a analizar sobre dicha materia.

- **Impuesto medioambiental sobre instalaciones de transporte de energía de alta tensión (Comunidad Autónoma de Aragón)**

Regulado en el Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Grava la concreta capacidad económica que se manifiesta en la generación de afecciones e impactos ambientales y visuales en el entorno natural de la Comunidad Autónoma de Aragón por las instalaciones eléctricas a través de elementos fijos de alta tensión.

La base imponible está constituida por los kilómetros de tendido eléctrico en redes de capacidad igual o superior a los 220 kw. La cuota tributaria resulta de aplicar un tipo de gravamen de 700 € por cada kilómetro de longitud de la línea de transporte de energía de tensión igual o superior a 220 Kv y menor de 400 Kv y de 1.200 € por cada kilómetro de longitud de la línea de transporte de energía de tensión igual o superior a 400 Kv.

Están exentos de este impuesto el Estado, la Comunidad Autónoma de Aragón, las corporaciones locales o los organismos y entidades públicas dependientes de sus respectivas administraciones, cuando realicen directamente actividades que puedan dañar el medio ambiente, siempre que éstas se encuentren afectas a un uso o servicio público o se desarrollen en el ejercicio de funciones o finalidades públicas.

Asimismo, se aplica una deducción del 20% del precio de adquisición o coste de producción de las inversiones en bienes o derechos del inmovilizado material o inmaterial destinados a la adopción de medidas preventivas, correctoras o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación en el medio natural y territorial (límite del 30% de la cuota íntegra).

- **Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada (Comunidad Autónoma de Aragón)**

Regulado mediante Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Grava el daño medioambiental causado por la alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas situadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón con instalaciones hidroeléctricas de producción de energía eléctrica de turbinado directo o de tecnología hidráulica de bombeo mixto.

La base imponible es el módulo expresado en unidades que resulta de aplicar la siguiente fórmula a cada embalse ubicado en su totalidad o en parte en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón: $50 \text{ l capacidad del embalse medida en hm}^3 + 50 \text{ l altura de la presa medida en metros}$. Se establece que en el supuesto de embalses en los que el agua embalsada se extienda más allá del límite territorial de la Comunidad Autónoma, la base imponible se determinará en proporción a la parte de la capacidad que corresponda a las aguas situadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.

La cuota a ingresar resulta de aplicar un tipo de gravamen de 150 € por cada unidad del módulo definido como base imponible. No obstante, se establece que la cuota no puede superar el resultado de multiplicar la cuantía de 20.000 € por Mw de potencia instalada de las instalaciones sujetas al impuesto y el 25% del valor económico de la energía, medida en barras de central, producida en el ejercicio.

En el caso de este impuesto, se aplica una deducción del 20% del precio de adquisición o coste de producción por la realización de inversiones en bienes o derechos del inmovilizado material o inmaterial, situados o destinados dentro del ámbito de aplicación del impuesto, y dirigidas a la adopción de medidas preventivas, correctoras o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación en el medio natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón.

- **Impuesto medioambiental causado por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera (Comunidad Autónoma de Aragón)**

Regulado mediante Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Constituye el hecho imponible del impuesto el daño medioambiental causado por focos contaminantes ubicados en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón mediante la emisión a la atmósfera de las siguientes sustancias contaminantes:

- a) Óxidos de azufre (SOx).
- b) Óxidos de nitrógeno (NOx).
- c) Dióxido de carbono (CO₂).

Se distinguen dos tipos de gravamen:

- a) óxidos de azufre y nitrógeno (50 € / tm).
- b) óxidos de carbono (200 € / kilotonelada).

No se encuentra sujeto al impuesto el daño medioambiental causado por la emisión de dióxido de carbono (CO₂) a la atmósfera producida por la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible, o por la realizada desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales; según su normativa reguladora, salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa.

Están exentos el Estado, la Comunidad Autónoma de Aragón, las corporaciones locales o los organismos y entidades públicas dependientes de sus respectivas administraciones, cuando realicen directamente actividades que puedan dañar el medio ambiente, siempre que éstas se encuentren afectas a un uso o servicio público o se desarrollen en el ejercicio de funciones o finalidades públicas.

Se aplica una deducción del 20% del precio de adquisición o coste de producción de las inversiones en bienes o derechos del inmovilizado material o inmaterial destinados a la adopción de medidas preventivas, correctoras o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación en el medio natural y territorial (con un límite del 30% de la cuota íntegra).

- **Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (Comunidad Autónoma de Extremadura)**

En Extremadura, la creación de este impuesto ha tenido un pasado convulso, ya que dos fueron los intentos anteriores al que se aplica en la actualidad por instaurarlo, siendo ambos rechazados por el Tribunal Constitucional. En el año 2000 se anuló el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente extremeño, al considerar que se trataba simplemente de un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, e idéntica suerte corrió su homólogo en 2006.

En la actualidad, resulta de aplicación en el territorio autonómico un nuevo Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente que, no obstante, ha sido puesto en entredicho nuevamente a través de la cuestión de inconstitucionalidad por posible vulneración de algunos artículos de la Constitución. No obstante, dicha cuestión fue desestimada mediante sentencia de 31 de octubre de 2018.

Por tanto, actualmente se regula mediante 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.

Dicho impuesto grava la realización por el sujeto pasivo de las siguientes actividades:

- Actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica.
- Actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática efectuada por elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones.

Las cantidades a ingresar se fijan en actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica: como la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresados en Kw/h. En el caso de actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática se fijan mediante la extensión de estructuras fijas expresadas en kilómetros y el número de postes o antenas no conectadas entre sí por cables. En las actividades de producción, almacenaje y transformación de energía eléctrica será el resultado de multiplicar la base imponible por las siguientes cantidades:

- a) 0,0050 euros, para energía eléctrica de origen termonuclear.
- b) 0,0050 euros, para energía eléctrica que no tenga origen termonuclear, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra c).
- c) 0,0010 euros, para energía eléctrica producida en centrales hidroeléctricas cuya potencia instalada no supere los 10 MW.

En actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática:

- a) Por cada kilómetro de longitud o poste de la línea de transporte de energía de tensión inferior a 400 kV: 700 euros
- b) Por cada kilómetro de longitud o poste de la línea de transporte de energía de tensión igual o superior a 400 kV: 1.200 euros
- c) En las actividades de telefonía y telemática: 700 euros por kilómetro poste o antena.

Como casos de no sujeción contempla, por un lado, las actividades que se realicen mediante instalaciones y estructuras que se destinen a la producción y almacenaje de productos para el autoconsumo, y por el otro, la generación de energía eléctrica en instalaciones que utilicen como energía primaria la energía solar o la eólica, y en centrales que utilicen como combustible principal la biomasa o el biogás, salvo que éstas alteren de modo grave y evidente el medio ambiente.

Como exenciones, entre otras, hay las estaciones transformadoras de energía eléctrica y redes de distribución en baja tensión, siempre que no realicen actividades de producción de electricidad.

- **Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión (Comunidad Autónoma de Castilla y León)**

Actualmente encontramos su regulación en el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. En el caso que nos ocupa, relativo al sector de la energía, interesa centrar la atención en el Impuesto que recae, en primer lugar, sobre los parques eólicos y las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión, para posteriormente hacer una descripción detallada de aquel que recae sobre los aprovechamientos del agua embalsada.

Este tributo grava:

a) la alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León que reúnan cualquiera de las siguientes condiciones:

- Salto del agua superior a 20 metros.

- Capacidad de embalsar superior a 20 hectómetros cúbicos.

b) La generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos situados en el territorio de Castilla y León.

c) La generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión situados en el territorio de Castilla y León.

d) El riesgo de alteración del medioambiente provocado por el combustible nuclear gastado y depositado con carácter temporal en las centrales nucleares situadas en el territorio de Castilla y León.

Las cantidades a ingresar se fijan del siguiente modo:

a) En el gravamen del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas, se aplica un tipo de gravamen de 100 euros por cada unidad del módulo definido como base imponible y se establecen importes de gravamen mínimo (resultado de multiplicar 5.000 euros por Mw de potencia instalada) y máximo (resultado de multiplicar 15.000 euros por Mw de potencia instalada) por cada embalse.

b) En el gravamen sobre los elementos fijos del suministro de energía eléctrica de alta tensión, se aplica un tipo de gravamen de 700 euros por cada kilómetro de tendido eléctrico.

c) En el gravamen sobre los parques eólicos, se aplica una tarifa en función de la potencia del aerogenerador y una reducción en función del tiempo transcurrido entre el día de puesta en funcionamiento del parque eólico y el día 1 de julio del año para el que se calcule la cuota.

d) En el gravamen sobre las centrales nucleares, se aplica un tipo de 6.000 euros por cada elemento combustible gastado y depositado.

Están exentas de este impuesto las siguientes instalaciones y demás elementos patrimoniales:

- Aquellas de las que sean titulares el Estado, la Comunidad de Castilla y León o las entidades locales de esta comunidad, así como sus organismos y entes públicos.
- Las destinadas a investigación y desarrollo.
- Las que se encuentren afectas durante los 5 primeros años naturales desde su puesta en funcionamiento a partir del 1 de enero de 2017.

En relación con este impuesto, el Tribunal Supremo ha declarado en diversas sentencias de fechas 8 de marzo de 2016, 25 de noviembre de 2015, 30 de marzo de 2016, 10 de julio de 2014 y 3 de julio de 2014, que el mismo no entra en colisión con el Impuesto de actividades económicas (IAE), ya que no grava el ejercicio de una actividad económica en sí misma considerada, sino la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión. Por otra parte, señala que la base imponible y la cuota tributaria nada tienen que ver con los rendimientos económicos derivados del ejercicio de la actividad por lo que tampoco en la base imponible entra en colisión con el IAE.

Asimismo, el Tribunal Supremo afirma que el impuesto en debate se configura como un impuesto medioambiental cuya finalidad es someter a gravamen determinadas actividades que ocasionan un importante daño al medio ambiente en el territorio de la comunidad autónoma de Castilla y León.

Todo ello evidencia para el Tribunal que no es necesario suscitar cuestión de inconstitucionalidad, ni cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por lo que, en principio, este debate habría quedado cerrado, a no ser que se plantee en distintos términos ante el Tribunal Supremo o sea otro órgano judicial el que decida elevar la cuestión de inconstitucionalidad o la cuestión prejudicial.

Más reciente es la sentencia del Tribunal Supremo (28 de febrero de 2018), que vuelve a apreciar que el gravamen recae, en efecto, sobre aquellas actividades que presentan una notoria incidencia en el paisaje, por lo que se reitera en que no es necesario el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Anexo 2. Impuestos locales en el ámbito energético

- **Cánones por prestaciones compensatorias**

Determinadas Comunidades Autónomas –entre otras, Andalucía, Extremadura o Canarias de forma reciente–, han venido creando un canon por utilización de suelo no urbanizable denominado prestación compensatoria que gestionan los municipios. Su finalidad es que se produzca la necesaria compensación por el uso y aprovechamiento excepcional del suelo no urbanizable que conllevarían actuaciones tales como la concesión para explotar un parque eólico o una huerta solar.

Según la normativa autonómica, esta prestación compensatoria tiene por objeto gravar los actos de edificación, construcción, obras o instalaciones no vinculados a la explotación agrícola, pecuaria, forestal o análoga, en suelos que tengan el régimen de no urbanizable. Están obligados al pago las personas físicas o jurídicas que promuevan los actos de autorización y concesión pertinentes y se devengará con ocasión del otorgamiento de la licencia.

El importe de estas prestaciones o cánones puede ser de una cuantía de hasta el 10 % del importe total de la inversión a realizar para su implantación efectiva, excluida la correspondiente a maquinaria y equipos. Son los municipios los que podrán establecer mediante la correspondiente ordenanza cuantías inferiores según el tipo de actividad y condiciones de implantación.

Por tanto, la normativa de creación es autonómica mientras que la recaudación y la fijación de los tipos corresponde a los municipios, lo que constituye un ejemplo de corresponsabilidad fiscal entre Comunidades Autónomas y municipios, de gran importancia en el sector energético.

A todo lo anterior hay que añadir que las entidades locales establecen determinados impuestos y tasas que recaen, asimismo, sobre el sector de la energía, lo que termina de configurar el mapa de tributos que gravan dicho sector y que a continuación se estudian en detalle. El Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español ya dejaba patente la creación, incluso, de determinadas tasas medioambientales por parte de los entes locales.

- **Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). Bienes inmuebles de categorías especiales (BICES)**

Dentro del IBI existe una categoría denominada bienes inmuebles de categorías especiales (BICES), que se une a la de bienes rústicos y urbanos. El hecho de que los bienes inmuebles destinados a la producción de energía eléctrica se encasillen en la categoría BICES supone que,

incluso para el caso de las energías renovables, el valor catastral se multiplique exponencialmente.

El origen de que las energías renovables hayan sido categorizadas de este modo se encuentra en la sentencia del Tribunal Supremo de mayo de 2007. En concreto, la calificación de los parques eólicos como BICES viene dada por una sentencia en la que se analiza la legalidad de un artículo del Real Decreto 417/2006.

Con base en lo anterior, el Tribunal Supremo entendió que los parques eólicos efectivamente tenían la consideración de BICES, al considerar que el Texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario no establecía ninguna limitación sobre los bienes destinados a la producción de la energía eléctrica, salvo la que se deriva de la necesidad que cumplan con los caracteres que delimitan el concepto contenido en el mismo texto.

Asimismo, se señala que formará parte de los BICES la maquinaria integrada en las instalaciones, que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada a dichas instalaciones, lo cual influye de manera notoria en la valoración catastral de esos bienes. Estas instalaciones y maquinaria forman parte del propio inmueble, constituyendo el elemento principal del mismo para configurarse como un conjunto complejo de uso especializado siendo estos elementos, esto es, instalaciones y maquinaria, por tanto, los que determinan su clasificación como BICES. A modo de ejemplo, en el caso de los parques eólicos y las huertas solares, la principal novedad consiste en que se valoran a efectos catastrales tanto los aerogeneradores como las placas solares.

Lo que ocurrió es que, a raíz de la mencionada sentencia del Tribunal Supremo, la categoría de BICES se hizo extensible a las instalaciones fotovoltaicas y termosolares, ya que se consideró injustificada la exclusión de todos los bienes destinados a la producción de energía eléctrica en régimen especial.

Asimismo, es de destacar la sentencia del Tribunal Supremo, donde se alega que el artículo que desarrolla el régimen específico de los BICES en el Real Decreto 417/2006 es inconstitucional al consagrar una infracción al principio de igualdad, puesto que los bienes que se incluyen en esta categoría son sólo unos cuantos sujetos a unas industrias determinadas. A lo que el Tribunal concluye que nos encontramos ante una opción del legislador que ha querido seleccionar un grupo de bienes distinguiéndolos de los restantes bienes urbanos o rústicos al estar revestidos de una especial caracterización, bien por su implicación en sectores estratégicos –como es el caso de los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino del petróleo, centrales nucleares, presas, saltos de agua y embalses–, bien por su adscripción a un servicio público básico como el transporte –autopistas, carreteras y túneles de peaje, aeropuertos y puertos comerciales–, sin que ello contravenga tampoco el principio de igualdad, al encontrarnos ante supuestos de hecho disímiles. A lo anterior debe añadirse que, a la hora de valorar los mismos, serán aplicables las normas técnicas para la determinación del valor catastral de los BICES.

El Real Decreto 1464/2007 diferencia la valoración del suelo de los BICES de la valoración de las construcciones:

- En cuanto a la valoración del suelo de los inmuebles de características especiales, es el resultado de multiplicar los módulos de valor unitario de suelo bruto para usos no específicos por un coeficiente que se fija en la ponencia de valores especial para cada área o sector, calculado en función de la localización y de las circunstancias urbanísticas que afectan al inmueble, sin que estos valores puedan superar determinados límites.
- En lo que se refiere a la valoración de las construcciones de los inmuebles de características especiales, ésta se realiza atendiendo a unos módulos básicos por potencia o capacidad de producción, multiplicados por los coeficientes que señala el propio Real Decreto.

Según sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de enero de 2012, el hecho de que no existan normas específicas de valoración de los parques eólicos no implica que la ponencia de valores carezca de apoyo reglamentario, por cuanto las disposiciones contienen el método, los criterios y las reglas generales de valoración, tanto del suelo como de la construcción. De este modo, remiten a lo que prevea dicha ponencia para los casos en que las características constructivas no coincidan con las tipologías previstas y desarrolladas en las normas específicas de valoración.

De esta forma, el valor de reposición se determina mediante la aplicación de un módulo de coste unitario por potencia instalada (MCUP), uno de los dos métodos de valoración para determinar el valor de reposición de las construcciones singulares de los bienes inmuebles de características especiales, y que se fija en 400.015 €/MW.

No obstante, no se aplica un coeficiente de obsolescencia tecnológica, lo que implica que los BICES se encuentren sobrevalorados, puesto que dicha valoración, que se realiza por MW instalado, no se actualiza desde el año 2007. Además, no se reconoce en ningún caso la depreciación sufrida en 10 años por la maquinaria y la tecnología empleada.

- **Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)**

Se trata de uno de los tributos que más controversia ha generado en relación con la posible existencia de una doble imposición con los tributos autonómicos, como se ha podido analizar anteriormente. A ello hay que añadir la obsolescencia del actual Real Decreto 1175/1990, dada la fecha de su aprobación, y que precisaría de una profunda reforma.

Este tributo grava la realización de actividades en los distintos municipios del territorio nacional, llegando a la situación en que un mismo contribuyente puede llegar a ingresar este impuesto en todos los ayuntamientos en los que las desarrolla. Teniendo en cuenta que en España existen 8.125 municipios, y que cada uno de ellos se rige por una ordenanza diferente, esto configura un sistema complejo de impuestos que está incrementando los niveles de litigiosidad.

En concreto, en el caso de la actividad de producción del gas, este Real Decreto recoge la fabricación y distribución en el Grupo 152, estableciendo una cuota de 15,866720 €/kW. Además, deben tenerse también en cuenta otros grupos para el sector del gas: el 121, prospección de petróleo y gas natural y trabajos auxiliares de investigación minera, y el 123, extracción, depuración y distribución de gas natural. Asimismo, se clasifican todo tipo de actividades de producción de energía eléctrica, sin hacer distinción alguna, lo que ocasiona graves problemas al equiparar todas las fuentes de energía.

Además de la producción de la energía eléctrica, se encuentra también gravada por el IAE la distribución y comercialización de la misma, aunque a fecha de hoy la comercialización no tiene tal cabida.

En el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas, son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere la Ley 58/2003, General Tributaria, siempre que cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible se realicen en territorio nacional. Por tanto, será el productor de energía eléctrica, el transportista, el distribuidor o el comercializador, según la actividad. En la actualidad existen cuotas de este impuesto para el productor en función de la actividad que se desarrolle:

- Epígrafe 151.1. - Producción de energía hidroeléctrica. Cuota de: por cada kW de potencia de generadores, 0,721215 €. Las denominadas centrales de "bombeos" para producción de energía hidroeléctrica tributarán al 50 por 100 de la cuota de este epígrafe.
- Epígrafe 151.2. - Producción de energía termoeléctrica convencional. Cuota de: por cada kW de potencia en generadores, 0,420708 €.
- Epígrafe 151.3.- Producción de energía electronuclear. Cuota de: por cada kW de potencia en generadores, 0,510860 €.
- Epígrafe 151.4. - Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc. Cuota de: por cada kW de potencia en generadores, 0,721215 €.

Asimismo, en el caso del transportista y el distribuidor las cuotas serían:

- Epígrafe 151.5. - Transporte y distribución de energía eléctrica. Cuota de: por cada kW de potencia contratada:

Cuota mínima municipal: 0,042071 €.

Cuota provincial: 0,066111 €

Cuota nacional: 0,066111 €.

En el caso del comercializador de energía eléctrica, en cambio, actualmente no existe una cuota asignada como tal, ya que las tarifas del IAE son anteriores a la normativa sectorial de energía, que diferencia entre las empresas distribuidoras y comercializadoras. De este modo, hasta la entrada en vigor de la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico (LSE), la comercialización de energía eléctrica no constituyó una actividad económica independiente.

Fue la LSE la que, en el contexto de liberalización del sector, y al llevar a cabo la desintegración vertical de las distintas actividades que le son inherentes, segregó unas de otras, lo que hizo aparecer como autónoma la actividad de comercialización de energía eléctrica. De este modo, las tarifas del IAE aprobadas con carácter anterior por la norma reguladora del impuesto, no podían contemplar la comercialización como actividad independiente, ya que todavía no existía.

En relación con esta situación anormal, resulta procedente especificar que en tanto no se lleve a cabo una reforma del IAE, la comercialización no tiene epígrafe concreto, por lo que debería ser clasificada en un epígrafe que admitiese cuota nacional, a todas luces más justo, equitativo y lógico.

Precisamente, otro de los principales problemas se ha planteado con la figura del comercializador, tanto de electricidad como de gas natural, en aquellos supuestos en los que se realiza la venta sin contar con ningún local donde ejerza su actividad, por lo que parece sensato que únicamente tengan que tributar donde radique su centro de operaciones.

Asimismo, resulta procedente especificar que en tanto no se lleve a cabo una reforma del IAE, la actividad de comercialización no tiene epígrafe concreto y podría y debería ser clasificada en uno que admitiese cuota nacional. Esto sería a todas luces más justo, equitativo y lógico, en lugar de tener que ingresar cuotas por cada uno de los municipios donde se comercializa la energía eléctrica; en concreto, en algún epígrafe dedicado al comercio.

Resulta fundamental traer aquí a colación el hecho de que las tarifas del IAE son anteriores a la normativa sectorial de energía que diferencia entre las empresas distribuidoras y comercializadoras. De este modo, hasta la entrada en vigor de la Ley 54/1997, del sector eléctrico, la comercialización de energía eléctrica no constituyó una actividad económica independiente. La misma circunstancia se reproduce en el sector del gas.

Fueron la Ley del sector eléctrico y la Ley del sector de hidrocarburos las que, en el contexto de liberalización del sector eléctrico y del gas, al llevar a cabo la desintegración vertical de las distintas actividades inherentes a dicho sector, segregó unas de otras, surgiendo, así como autónoma la actividad de comercialización de energía eléctrica y del gas natural.

A lo anterior habría que añadir que sobre las cuotas municipales fijadas en las tarifas del impuesto se aplicará, en todo caso, un coeficiente de ponderación, determinado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo.

- **Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)**

Este impuesto grava la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística. El tipo de gravamen se fija por cada Ayuntamiento, siendo este, normalmente, el tipo máximo posible del 4 % sobre el coste real y efectivo.

En los últimos años este impuesto ha generado una enorme litigiosidad, puesto que la jurisprudencia ha ido ampliando los elementos que constituyen la base imponible hasta desfigurar el mismo, de tal forma que si se cumplen los dos requisitos siguientes, los distintos bienes y maquinaria deberán computarse en la base imponible: por un lado, la inseparabilidad de la obra (en sentido funcional), y por el otro, su inclusión en el proyecto aprobado en la licencia, es decir, si ya constaban dichos elementos o no en el proyecto en base al que se otorgó la licencia.

Hasta el año 2010 se venía excluyendo de la base imponible del ICIO tanto los aerogeneradores como el resto de la maquinaria de los parques eólicos, pero a partir de la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010 los mismos han pasado a incluirse. La aplicación de la citada doctrina pasa a suponer un incremento importante de las bases imponibles del ICIO para los parques eólicos y demás instalaciones de energías renovables.

Esta inseguridad jurídica creada sobre los elementos que deben incluirse o excluirse de la base imponible del ICIO lleva a la necesidad de operar una profunda reforma en la que se delimite claramente la misma. Además, debe tenerse en cuenta que en el ICIO hay dos momentos de tiempo a tener en cuenta, el de comienzo y el de finalización de la obra: en el primero de ellos se practica una liquidación denominada provisional a cuenta en función del presupuesto presentado por los interesados, o en función de los indicios o módulos que establezca la ordenanza; y en el segundo, se lleva a cabo la liquidación definitiva del impuesto, cuando se determina el coste real y efectivo mediante la oportuna comprobación administrativa.

A mayor abundamiento, en la mayoría de los casos junto con el ICIO se procede a la exigibilidad de la tasa por licencias urbanísticas, cuyo hecho imponible se basa en la prestación de servicios administrativos de verificación de la legalidad de las obras proyectadas; es decir, se apoya en la actividad llevada a cabo por el Ayuntamiento para comprobar que lo que se pretende construir se encuentra conforme o no con las normas urbanísticas del municipio.

Si bien es cierto que el hecho imponible del ICIO lo constituye la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia y, que ha sido reconocida por los Tribunales la no coincidencia de hechos imponibles no es menos cierto que ambos gravan idéntica base imponible. Por este motivo, sobre un mismo presupuesto de ejecución de obra recaen el impuesto y la tasa, para cuyo cálculo debería tenerse en cuenta además el principio de equivalencia con el coste de prestación de los servicios por el Ayuntamiento, lo que pone de relieve la inseguridad jurídica que existe en torno a este impuesto.

- **Tasa por el Otorgamiento de Licencia Urbanística**

Esta tasa está regulada por las ordenanzas de cada uno de los municipios donde se grava. La Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante de 10 de febrero de 2015 aclaró que el

hecho imponible de esta tasa consiste en la realización de la actividad administrativa tendente a verificar si los actos de edificación y uso del suelo se adecúan o no a la normativa urbanística, así como a la tramitación y expedición de la correspondiente licencia.

Resultó muy controvertido el hecho de que la mayor parte de los elementos tributarios de la tasa fueran plenamente coincidentes con los del ICIO, como es el caso de la base imponible constituida por el coste real y efectivo de las obras, ya que se llegó a discutir la existencia de un supuesto de doble imposición.

Sin embargo, el Tribunal Supremo dictaminó que ambos tributos son plenamente compatibles, dado que el hecho imponible es distinto, ya que en el caso de la tasa viene constituido por la prestación de servicios administrativos de verificación de la legalidad de la obra proyectada, previos a la correspondiente licencia, mientras que en el del ICIO por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no esa licencia.

- **Tasa por ocupación y aprovechamiento del dominio público local**

Sobre el sector energético recae también la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público cuya cuantificación se detalla en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL). Existen dos modalidades tributarias, ambas con una amplia repercusión en las compañías del sector de la energía:

- la tasa exigida con carácter general, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público, pudiendo definir las diferentes ordenanzas los criterios y parámetros que permitan delimitar dicho valor,
- la tasa sometida a un régimen especial de cuantificación.

En el segundo caso –régimen especial de cuantificación–, el importe de la tasa deberá consistir, en todo caso, en el 1,5 % de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las diferentes compañías que realicen el aprovechamiento del dominio público. Resulta, asimismo, indiferente que las empresas sean o no titulares de las redes, si aun no siéndolo son titulares de derechos de uso, acceso o interconexión a éstas.