

Expansión de la fiscalidad medioambiental en Aragón: los nuevos impuestos sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos

Miguel Díez Simón

Doctorando en Derecho.

Universidad de Zaragoza (España)

mdiez@unizar.es | <https://orcid.org/0009-0003-2465-4105>

Extracto

Aunque la energía renovable constituya uno de los principales motores de la transición energética, a las instalaciones eólicas y fotovoltaicas se les atribuyen efectos medioambientales perjudiciales sobre el paisaje, el medio y el territorio en el que se insertan. Es la producción de este daño ambiental el objeto imponible de los difundidos impuestos autonómicos sobre las instalaciones de generación de energía renovable, entre los que se encuentran los nuevos impuestos sobre parques eólicos y sobre parques fotovoltaicos de Aragón. Al inicio de la expansión de este nuevo espacio tributario se planteó el debate en torno a la eficacia de estos impuestos para combatir los daños producidos por las instalaciones, así como la adecuación de su existencia con los objetivos de desarrollo de energías renovables marcados por la Unión Europea. También se criticaba la falta de coherencia de algunos de los elementos tributarios con los objetivos medioambientales en cuanto, por ejemplo, a la determinación de los obligados tributarios o la configuración de la base imponible. No obstante, los recién aprobados impuestos aragoneses tienen características propias y originales que les diferencian del resto de las figuras autonómicas en un sentido que aporta mayor coherencia con su finalidad ambiental y que detallaremos en el presente trabajo.

Palabras clave: impuestos; Aragón; medioambiente; fiscalidad ambiental; energía renovable; energía eólica; energía fotovoltaica; daños paisajísticos.

Recibido: 19-06-2024 / Aceptado: 31-07-2024 / Publicado: 08-01-2025

Cómo citar: Díez Simón, M. (2025). Expansión de la fiscalidad medioambiental en Aragón: los nuevos impuestos sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 67-98. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22407>



Expansion of environmental taxation in Aragon: the new taxes on wind parks and photovoltaic parks

Miguel Díez Simón

Abstract

Although renewable energy constitutes one of the main methods to the energy transition, wind and photovoltaic installations are attributed environmental effects on the landscape, the environment, and the territory in which they are placed. The production of this environmental damage is the object of the widely disseminated regional taxes on renewable energy generation installations, including the new Taxes on Wind Parks and Photovoltaic Parks of Aragon. At the beginning of the expansion of this new tax space, the debate was already raised about the effectiveness of these taxes in combating the damage produced by the installations, against the lack of alignment of their existence with the achievement of the renewable energy development goals set by the European Union. Criticism was also directed at the lack of coherence of some tax elements with environmental objectives, for example, in the determination of the taxpayers or the configuration of the tax base. Nevertheless, the recently approved Aragonese taxes have their own original characteristics that differentiate them from other regional figures in a way that provides greater coherence with their environmental purpose, which we will detail in this work.

Keywords: taxes; Aragon; environment; green taxes; renewable energy; wind energy; photovoltaic energy; landscape damage.

Received: 19-06-2024 / Accepted: 31-07-2024 / Published: 08-01-2025

Citation: Díez Simón, M. (2025). Expansión de la fiscalidad medioambiental en Aragón: los nuevos impuestos sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 67-98. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22407>



Sumario

1. Introducción
 2. Contexto general de los impuestos autonómicos sobre instalaciones de generación de energía renovable
 3. Síntesis sobre la estructura de los diferentes impuestos autonómicos
 4. Análisis de los impuestos sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos de Aragón
 - 4.1. Objeto y hecho imponible
 - 4.2. Exenciones
 - 4.3. Obligados tributarios
 - 4.4. Base imponible, tipo impositivo y cuota íntegra
 - 4.5. Cuota líquida: bonificaciones y deducciones
 - 4.6. Devengo y periodo impositivo
 - 4.7. Afectación de la recaudación
 - 4.8. Gestión del impuesto, pagos fraccionados y derecho transitorio
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

La protección del medioambiente se ha convertido en una política fundamental de los últimos años en el desarrollo de nuestro ordenamiento jurídico, promovida por la evidencia científica y la preocupación de la sociedad en torno al cambio climático. Todas las altas esferas de la Administración, desde la local hasta la europea, buscan medidas que ayuden a revertir los efectos negativos que producen las actividades contaminantes y dañinas. Con este objetivo, el derecho tributario es capaz de aportar instrumentos jurídicos útiles e imprescindibles en la protección y reparación del medioambiente y en la lucha contra los efectos del cambio climático.

Aunque la esperada reforma tributaria verde en el ámbito estatal parezca no llegar en un futuro próximo, en el ámbito autonómico la ambientalización del sistema tributario se encuentra muy extendida. Revisando la normativa tributaria autonómica podemos comprobar como la gran mayoría de las comunidades autónomas cuentan con impuestos ambientales entre sus tributos propios, salvo la Comunidad de Madrid, que no ha regulado ningún impuesto de este carácter. Particularmente, Aragón cuenta con hasta cinco figuras tributarias con objetivos ambientales, la mayoría de ellas recogidas 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 impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón¹.

Recientemente, tras la estela de otras comunidades autónomas, la Cámara legislativa autonómica ha ampliado la fiscalidad ambiental en la Comunidad con la aprobación de la Ley 2/2024, de 23 de mayo, por la que se crean los impuestos medioambientales sobre parques eólicos y sobre parques fotovoltaicos en la Comunidad Autónoma de Aragón y se modifica el impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión (BOA núm. 103, de 29 de mayo de 2024, pp. 14414-14426), dando un gran paso en la internalización de los costes ambientales que producen las instalaciones de generación de energía a partir de fuentes renovables. Sin embargo, en el pasado, la

¹ Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera (arts. 7 a 14), impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta (arts. 15 a 22), impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada (arts. 23 a 27) e impuesto medioambiental sobre las líneas eléctricas aéreas de alta tensión (arts. 28 a 31). Aparte de los citados, el impuesto medioambiental sobre las aguas residuales de Aragón se regula por la Ley 8/2021, de 9 de diciembre.

discusión doctrinal en torno a la idoneidad de su existencia con el cumplimiento de otros objetivos y políticas climáticas, así como sobre las diferentes posibilidades en la configuración legal de sus obligaciones, no fue pacífica y, en la práctica, provocó diversos pronunciamientos doctrinales y judiciales.

2. Contexto general de los impuestos autonómicos sobre instalaciones de generación de energía renovable

La eléctrica es la principal forma de energía que mueve la producción y permite el desarrollo económico actual. Sería inimaginable, en los tiempos que vivimos, un mundo sin el motor de la electricidad. No obstante, la producción de esta energía se encuentra entre una de las principales fuentes de contaminación atmosférica de nuestra época. Los sectores con mayor responsabilidad en la emisión de gases de efecto invernadero en 2022 fueron el transporte (30,7 %), seguido de las actividades industriales (18,4 %), la generación de electricidad (14,5 %) y el sector agrario (11,9 %), entre otros de menor importancia (Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, 2024, p. 23). En el mismo sentido, el informe *Medio Ambiente Aragón para el año 2020* al señalar que el 21,9 % de las emisiones de gases de efecto invernadero en esta comunidad son atribuidas al transporte, frente a un 16,5 % procedentes del sector energético (Departamento de Agricultura, Ganadería y Medio Ambiente Gobierno de Aragón, 2022, pp. 86-87). Con todo, es de resaltar el cambio producido en los últimos años, donde las emisiones producidas por el sector energético, que llegaron a suponer el 45 % sobre el total en los años noventa, se han reducido situándose por debajo de las emitidas por el transporte.

Pero no todas las formas de generación de energía eléctrica producen contaminación atmosférica. Nos referimos a aquellas que utilizan recursos naturales para su generación, ya sea del aire, del sol, el agua o incluso de los residuos. Las energías renovables son, de hecho, las responsables de la drástica reducción en la participación del sector energético en el monto total de emisión de gases de efecto invernadero y se han convertido en una de las principales acciones climáticas de los últimos años por su potencial para lograr los objetivos de descarbonización (World Meteorological Organization, 2024, p. 18). La Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, en su artículo 2.1 define la energía renovable como aquella:

procedente de fuentes no fósiles, es decir, energía eólica, energía solar (solar térmica y solar fotovoltaica) y energía geotérmica, energía ambiente, energía mareomotriz, energía undimotriz y otros tipos de energía oceánica, energía hidráulica y energía procedente de biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, y biogás.

En resumen, son principalmente cuatro las formas de generación de energía renovable: eólica, solar, hidráulica y biomasa.

Por ser energías limpias y participar en el proceso de transición energética y descarbonización, la UE obliga a los Estados miembros a cumplir con unas cuotas de generación de energía renovable: para 2030, el 42,5 % de la energía total de cada Estado debe provenir de energías renovables (art. 3 de la Directiva [UE] 2018/2001). Política que cumple con uno de los objetivos principales de la Unión: «la política energética de la Unión tendrá por objetivo: [...] c) fomentar la eficiencia energética y el ahorro energético así como el desarrollo de energías nuevas y renovables» (art. 194 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–). Más exigente es aún la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética, al establecer como objetivo que, para ese mismo año, el 74 % de la generación de energía eléctrica en España debe provenir de origen renovable (art. 3). Tras una lectura de las últimas noticias y datos publicados, podría decirse que nuestro país se sitúa en un correcto camino hacia el cumplimiento de estos fines². Según el último informe de Red Eléctrica (2024, pp. 4-5), por primera vez en 2023 la producción de energía a través de fuentes renovables ha superado a las formas convencionales más contaminantes, representando el 50,3 % del total de la energía generada, impulsada por el crecimiento de la producción hidráulica y fotovoltaica. Sin embargo, debemos tener en cuenta que la producción de este tipo de energía es intermitente y difícil de gestionar o predecir en cuanto depende de las condiciones meteorológicas del momento.

Aun teniendo en cuenta todos sus beneficios, afirmar que estos métodos de generación renovable de energía son totalmente inocuos para el medioambiente y no producen ningún tipo de externalidad negativa es un error. No es el proceso de creación de la energía en sí mismo, sino las propias instalaciones de energías renovables (aerogeneradores y placas fotovoltaicas) las que producen un impacto innegable en el medio natural en el que se introducen. Este es concretamente el objeto de los difundidos impuestos autonómicos sobre instalaciones de generación de energía renovable: el canon eólico en Galicia y Castilla-La Mancha, el impuesto sobre la afección medioambiental por los parques eólicos en Castilla y León, el canon por la implantación de parques eólicos y fotovoltaicos para la generación de energía eléctrica en Cantabria y, recientemente aprobados, el canon de energías renovables en el País Vasco y los impuestos medioambientales sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos en Aragón.

No debemos confundir el objeto de gravamen de estos impuestos. Lo que caracteriza las figuras enumeradas más arriba y objeto de este análisis es su configuración como impuestos ambientales sobre las centrales de generación de energía renovable. No son impuestos indirectos que graven la producción o el consumo de electricidad al considerarse que no existe ningún vínculo entre, por un lado, el hecho imponible de estos impuestos y,

² Véase Fariza (2023).

por otro, la producción efectiva de energía o el consumo eléctrico por parte de los consumidores, así confirmado por el TJUE en su sentencia de 20 de septiembre de 2017 en los asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16 (apdos. 46 a 52)³.

Podríamos catalogar los efectos ambientales negativos que se atribuyen a los aerogeneradores y placas solares en los tres siguientes. En esencia, la principal causa que se deduce de las exposiciones de motivos de los impuestos autonómicos es el impacto paisajístico en la calidad visual y perceptual⁴. Como se expresa la ley que regula el canon eólico de Galicia en su exposición de motivos, este tipo de instalaciones producen una «alteración ambiental de los perfiles de los horizontes» que debe ser considerada. No es superfluo recordar que los paisajes son objeto de especial protección por la legislación sectorial de patrimonio natural y biodiversidad y, por tanto, un bien ambiental que se debe salvaguardar. En segundo lugar, a los aerogeneradores y placas fotovoltaicas se les atribuyen daños en el entorno natural provocados por el ruido, la erosión del terreno y el impacto sobre la fauna y la flora de la zona en la que se insertan. Por último, estas infraestructuras disminuyen el aprovechamiento de los mismos recursos por terceros para los mismos u otros fines igual de razonables, como la agricultura o la ganadería. Aunque tanto el aire como el sol tengan la categoría de *res communis omnium*, esto es, cosas que son comunes a todas las personas e inapropiables por su naturaleza, sí que se produce una cierta utilización especial del viento o del sol que puede atenuar el disfrute por otras instalaciones cercanas y de otro tipo de provecho del suelo (*vid.* STS de 28 de marzo de 2006, rec. núm. 5527/2003, FD 6). En este mismo sentido, la exposición de motivos del impuesto castellanomanchego:

Sin suponer un uso exclusivo o privativo de los vientos por el titular de las autorizaciones [...] si disminuye las posibilidades de aprovechamiento del viento por parte de terceros, especialmente en lo que respecta a la idoneidad de ubicaciones, condiciones y características del propio recurso natural, configurándose también como factor limitante de otras actividades en el territorio soporte de la actuación.

En contraposición, podemos valorar cómo los impactos de las instalaciones eólicas y fotovoltaicas son de un alcance geográfico limitado en el territorio donde se instalan, es decir, generan impactos negativos con consecuencias locales (sobre el paisaje, la flora y la fauna), en contraposición a los efectos con consecuencias globales (emisiones de gases de efecto invernadero) de las energías convencionales no renovables (Fernández López, 2010, p. 54).

³ Conclusión reiterada en la STJUE de 3 de marzo de 2021 (asunto C-220/19), apartado 69. Véase análisis de la sentencia en Luchena Mozo (2017).

⁴ Sobre el paisaje como bien ambiental y objeto imponible de un tributo, véase Rosembuj (2009, pp. 180-181).

No obstante, los efectos con relevancia ambiental enunciados son, ciertamente, ya analizados y tenidos en cuenta en las declaraciones de impacto ambiental formuladas con anterioridad a la construcción de este tipo de instalaciones, estableciéndose, en la mayoría de los casos, obligaciones adicionales al promotor del proyecto para asegurar que las consecuencias negativas se reduzcan a las mínimas inevitables⁵. Por la existencia de estas medidas que ya incorporan el interés sobre el medio en la toma de decisiones, el impuesto ambiental habría perdido parte de su fundamento; así lo defiende el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*: «estas instalaciones exigen habitualmente un detallado análisis de impacto medioambiental antes de su autorización e instalación, lo que genera dudas adicionales sobre el papel y utilidad de la tributación medioambiental correctora en este ámbito» (Comité de Personas Expertas para la Reforma del Sistema Tributario, 2022, p. 238).

Es reseñable que, de entre las cinco comunidades autónomas que generan hasta el 72 % del total de energía renovable, cuatro tienen establecidos impuestos sobre algún tipo de instalaciones de generación de energía renovable⁶. Frente a ello destacan algunas comunidades autónomas que, al contrario, en sus impuestos ambientales exceptúan de gravamen a las instalaciones renovables con el objetivo de favorecer su implementación y reducir sus costes. Serían los casos de Cataluña⁷, Valencia⁸ o Extremadura⁹, comunidades que incluyen la producción de electricidad a través de energía solar o eólica entre sus supuestos de no sujeción, siempre y cuando no «alteren de modo grave y evidente el medio ambiente». En el mismo sentido, en el ámbito estatal, las estructuras de energías renovables son objeto de beneficios fiscales temporales, pudiéndose aplicar una amortización fiscal libre en

⁵ Artículo 41.2 de la Ley 21/2013, de 9 de diciembre, de evaluación ambiental:

La declaración de impacto ambiental incluirá, al menos, el siguiente contenido: [...] d) Si proceden, las condiciones complementarias que deban establecerse y las medidas que permitan prevenir, corregir y, en su caso, compensar los efectos adversos sobre el medio ambiente.

⁶ Por orden de mayor a menor generación, las cinco comunidades autónomas que más participaron en la producción de energía renovable en 2023 fueron Castilla y León, Castilla-La Mancha, Andalucía, Aragón y Galicia (Red Eléctrica, 2024, pp. 8-9). Aunque, probablemente relacionado, la mayoría de ellas encabezan también la lista de las comunidades con mayor superficie del país.

⁷ Artículos 8 y siguientes de la Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente de Cataluña.

⁸ Artículo 154 de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat Valenciana en su redacción dada por el artículo 34 de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021.

⁹ Artículos 12 y siguientes del 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.

el IS (disp. adic. decimoséptima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS –LIS–) y, las personas físicas, deducirse los gastos por obras en eficiencia energética de viviendas (disp. adic. quincuagésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF –LIRPF–).

En cuanto al resto de energías renovables, la hidráulica constituye el hecho imponible tanto del canon estatal por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (art. 112 bis del Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de aguas¹⁰) como de diferentes impuestos autonómicos ambientales¹¹. La situación descrita no es contraria al artículo 6.2 de la Ley 8/1980/, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA), dado que esta disposición solo genera prohibiciones para las comunidades autónomas y no, en cambio, para el Estado¹². En cuanto a las instalaciones de generación no renovables, los residuos generados por las centrales de energía nuclear son también objeto de un impuesto específico por los riesgos que entrañan. Todo lo anterior refleja, como afirma Rodríguez Muñoz (2013, p. 523), el creciente proceso de especialización de las figuras impositivas en función del tipo de instalación productiva de energía ante la que nos encontremos. El transporte por cable de la electricidad producida también es objeto de impuestos ambientales autonómicos debido a los efectos visuales y sobre la flora y la fauna que se le atribuyen¹³.

Las instalaciones de generación de energía renovable son, en definitiva, tanto promovidas por los poderes públicos, en cuanto favorecen la transición energética, como objeto de exacción tributaria en muchos casos, haciendo menos rentables los proyectos y poniendo en peligro los objetivos de lucha contra el cambio climático¹⁴. Este conflicto divide a los autores¹⁵. Algunos se han posicionado en contra de la conveniencia de los impuestos sobre dichas instalaciones al entender que entorpecen la necesaria implantación de estas energías y tecnologías¹⁶. Cabe resaltar el balance que efectúa Iglesias Casais (2010, pp. 119-120) concluyendo con la existencia a favor de las plantas eólicas y fotovoltaicas de un saldo

¹⁰ Disposición incluida por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

¹¹ Cabe destacar, entre otras, la Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada de Galicia.

¹² «Si el Estado decide duplicar los tributos autonómicos, puede hacerlo, compensando» (Jiménez Compaired, 2015, p. 472).

¹³ Cabe citar, entre otros, el impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica de La Rioja (Ley 10/2017, de 27 de octubre).

¹⁴ De media, se requiere una inversión de 1.115.000 euros y de 800.000 euros para generar un megavatio de energía eólica y fotovoltaica, respectivamente (Clúster Energía Aragón, 2021, pp. 548 y ss.).

¹⁵ División doctrinal ya puesta de manifiesto por Cobos Gómez (2020, pp. 40-41).

¹⁶ Así se han expresado Aníbarro Pérez (2013), Casas Agudo (2013), Fernández López (2010), Lozano Cuntanda (2017), Luchena Mozo (2013), Manzano Silva (2013), Molina Lebrón (2017) o Ramos Herrera (2020).

positivo a la vista de «que el beneficio que en términos ambientales aportan a la sociedad es muy superior a los daños que de su implantación puedan derivarse», sin que pueda desconocerse por la tributación ambiental este hecho. Incluso, el autor pone en duda la adecuación de dichos impuestos con uno de los principios ambientales por excelencia de nuestro ordenamiento, el principio «quien contamina paga». El *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* de 2022, sin negar la existencia de los efectos medioambientales, pone también en duda su adecuación con el resto de los instrumentos de política ambiental (Comité de Personas Expertas para la Reforma del Sistema Tributario, 2022, p. 238). Incluso el legislador aragonés se ha encontrado con dificultades para explicar en la exposición de motivos de la Ley 2/2024 la aparente contradicción entre estas políticas concurrentes de promoción y exacción¹⁷. Con base en estos argumentos, y ante falta aparente de un objetivo extrafiscal manifestado en su configuración, algunos autores declararon que el límite marcado por la prohibición de la doble imposición en el artículo 6.3 de la LOFCA podría haberse sobrepasado en alguno de los impuestos nombrados¹⁸.

Sin embargo, sí que existe cierta doctrina que no entiende como antagónicas estas posturas. Que la energía eléctrica de origen renovable sea primada y potenciada, afirma García Novoa (2010, pp. 54-55), no interfiere con el hecho de que estas formas provoquen una afección ambiental que se deba combatir¹⁹. Las resoluciones dictadas hasta la fecha por TS se posicionan en la misma idea, siendo significativo el pronunciamiento de la STS de 27 de noviembre de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 1757/2014), FD 10, en torno al canon eólico gallego:

La promoción de las energías renovables no lleva como necesaria consecuencia que sus instalaciones deban quedar al margen de todo tributo medioambiental. Cabe gravarlas y al tiempo estimular su uso mediante otras medidas de fomento [...] difícilmente puede sostenerse que la instauración del canon eólico contradiga el objetivo de promover el uso de las energías renovables [sic].

¹⁷ La aprobación de la enmienda número 196 (BOCA n.º 58 de 8 de mayo de 2024, pp. 5373-5374) eliminó en la redacción original de la exposición de motivos la referencia a la promoción de las energías renovables por los poderes públicos, que indicaba lo siguiente: «la energía eléctrica derivada de las instalaciones eólicas y fotovoltaicas en su consideración de renovables por ser fuentes de energía inagotables, es un activo que, ciertamente, debe ser estimulado por los poderes públicos» (apartado II, párrafo quinto, exposición de motivos conforme al proyecto de ley, BOCA n.º 40 de 8 de febrero de 2024, p. 3787).

¹⁸ Aníbarro Pérez (2013, p. 28):

Si procedemos a este análisis de necesaria coherencia entre los diversos elementos de la estructura del tributo, se debe concluir que, prescindiendo de planteamientos puramente formales o nominalistas, es posible sostener la existencia de una identidad de hecho imponible entre el impuesto castellano-leonés sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos y el impuesto municipal sobre actividades económicas.

¹⁹ En el mismo sentido, Lafont Sendino (2018), Patón García (2013, 2017) o Rodríguez Muñoz (2013).

Aunque el TJUE no deje de mostrarse sorprendido ante estas figuras («no cabe excluir que un canon como el controvertido en los litigios principales pueda hacer menos atractiva la producción y la utilización de la energía eólica, y poner en riesgo su desarrollo», sentencia de 20 de septiembre de 2017, apdo. 39), la aprobación de tributos específicos sobre las instalaciones de energía renovable –concluye el tribunal en dicha resolución– no es contraria al derecho de la UE ni, concretamente, a la Directiva relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, siempre y cuando el Estado miembro cumpla con las cuotas de participación de energía renovable establecidas en ella. En definitiva, tanto los autores como la jurisprudencia destacan la posible coexistencia de estas políticas, plasmada por el legislador estatal expresamente en el artículo 25 de la Ley de cambio climático:

El despliegue de las energías renovables debe llevarse a cabo de manera compatible con la conservación del patrimonio natural y la adecuada ordenación territorial. Para ello, perseguirá revertir parte de la riqueza que genera en el territorio donde se realice el referido despliegue para activar su economía y combatir el declive demográfico.

3. Síntesis sobre la estructura de los diferentes impuestos autonómicos

Como ya se ha referenciado, existen, aparte de los nuevos impuestos aragoneses que analizaremos en el próximo epígrafe, otras cinco comunidades autónomas que prevén entre sus tributos propios figuras impositivas sobre instalaciones de generación de energía renovable. Aunque algunas figuras adquieran el *nomen iuris* de «canon», no cabe duda de que su verdadera naturaleza se corresponde con una prestación patrimonial pública de carácter tributario y, concretamente, con la figura tradicional del impuesto²⁰. Todos estos impuestos, tal y como se refleja en sus objetos y hechos imponible, persiguen la misma finalidad, que es poner de manifiesto los daños y afecciones visuales y ambientales que generan los parques eólicos o fotovoltaicos en el medio natural y en el territorio.

²⁰ ATC 183/2016, de 15 de noviembre de 2016: «pese a su calificación legal como "prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real", el mencionado canon [eólico gallego] es, en realidad, una figura de naturaleza tributaria» (FJ 4). Como reiterada doctrina del TC ha querido informar, el *nomen iuris*, el nombre jurídico, que el legislador dé a las nuevas figuras no limita a la hora de juzgar su verdadera naturaleza (vid., por todas, STC 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c). Adame Martínez (2010, p. 104) indica lo siguiente:

Si no existe el «canon» como categoría independiente [...] ¿A qué se debe ese empeño de las Comunidades Autónomas por utilizar el término «canon»? Creemos que esta costumbre puede deberse a que no se quiere llamar a esos tributos por su nombre, pues es notorio el rechazo que en el contribuyente produce en los términos impuesto o tasa.

En su evolución podemos apreciar dos etapas diferenciadas. Si nos limitamos a las energías que utilizan el sol y el viento, en un principio las comunidades gravaban únicamente las instalaciones eólicas (Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León); no obstante, las últimas leyes autonómicas aprobadas también incluyen, junto al gravamen sobre las eólicas, impuestos o cánones sobre las plantas fotovoltaicas (Cantabria, País Vasco y Aragón). La evolución hacia el gravamen de estas últimas instalaciones responde a la gran expansión que ha experimentado la energía solar en los últimos años. En las próximas líneas resumiremos sucintamente las principales características en la configuración de estos impuestos autonómicos por orden cronológico de aprobación.

La primera comunidad autónoma en aprobar un impuesto propio sobre instalaciones de energía renovable fue Galicia con la figura del canon eólico por la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental. La figura del contribuyente recae sobre aquel que lleva a cabo la explotación del parque conforme a la correspondiente autorización administrativa, aunque no sea titular de ella, mientras que el verdadero titular de la autorización y el propietario de los propios aerogeneradores serán responsables solidarios. Se declaran exentos los parques eólicos dedicados a autoconsumo sin excedentes, los destinados a I+D y aquellos con una potencia inferior a 100 kilovatios. La base imponible está constituida por la suma del número de aerogeneradores, estableciéndose un tipo de gravamen por unidad en función de una escala progresiva continua. Se establece un tipo cero a modo de exención para aquellos parques que cuenten entre 1 y 3 aerogeneradores. Por último, se prevé una bonificación en la cuota cuando se lleve a cabo una repotenciación del parque, es decir, cuando se reduzca el número de aerogeneradores al sustituir los existentes por otros de mayor potencia. En 2023 su recaudación ascendió a casi 22 millones de euros (Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, 2024, p. 48).

A Galicia le siguió Castilla-La Mancha en 2011 con la aprobación de su propio canon eólico por 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. Aunque a grandes rasgos sea idéntico al gallego, el impuesto castellanomanchego presenta características propias. Así, en los parques eólicos que dispongan de más de 15 aerogeneradores, el tipo por aerogenerador se hace depender de la potencia instalada del parque, siendo mayor si el número de aerogeneradores es superior a la potencia instalada medida en megavatios. También establece exenciones específicas sobre la generación destinada a autoconsumo eléctrico. La base imponible, al igual que el canon gallego, está formada por la suma de aerogeneradores, aplicándose un tipo en función del total. Llama la atención, no obstante, la previsión de un tipo por aerogenerador muy por debajo al gallego. El canon manchego no prevé ningún tipo de bonificación. En 2023 su recaudación ascendió a 14 millones y medio de euros (Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, 2024, p. 141).

A través de la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras²¹, Castilla y León aprobó el impuesto sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos, de manera conjunta con otros impuestos sobre el agua embalsada, centrales nucleares²² y transporte por cable de energía. Respecto a los obligados tributarios, son contribuyentes los que exploten las instalaciones; responsables solidarios, los propietarios de los aerogeneradores; y responsables subsidiarios, en caso de que el titular sea una persona jurídica, los accionistas que posean más del 5 %. La base imponible está formada por las unidades de aerogeneradores, resultando aplicable a cada uno de ellos una cuota en función de su potencia. Adicionalmente, se establece una reducción de aplicación progresiva durante los seis primeros años a partir del momento de su puesta en funcionamiento, llegando desde el 90 % el primer año hasta el 20 % el sexto y último año.

Más recientemente, Cantabria recogió en la disposición adicional octava de la Ley 5/2022, de 15 de julio, de ordenación del territorio y urbanismo, el canon por la implantación de parques eólicos y fotovoltaicos para la generación de energía eléctrica. El canon excluye de gravamen las instalaciones dedicadas al autoconsumo y aquellas otras que, aun no siendo para consumo propio, generen una potencia inferior a 5 megavatios. Son sujetos pasivos las personas titulares de la autorización administrativa de explotación. La base imponible está constituida por la suma de aerogeneradores o de los metros cuadrados de suelo ocupado en el caso de parques fotovoltaicos, aplicándose en ambos casos un tipo en función de una escala progresiva continua al aumentar la base imponible. Adicionalmente, para el eólico, se suma a la cuota resultante un tipo progresivo continuo en función de la altura del aerogenerador. A la par, la ley regula un régimen específico para los parques mixtos que recojan tanto aerogeneradores como placas fotovoltaicas en el mismo territorio. Por último, se prevén dos tipos de bonificaciones cuando, por un lado, se destine parte de la producción energética de los parques a los municipios afectados o, por otro lado, se firmen convenios para la implementación de programas o actuaciones destinados a mejorar la economía, el bienestar social o el declive demográfico del territorio afectado por las instalaciones. El canon será aplicable únicamente a los parques cuya autorización de explotación se otorgue con posterioridad a la entrada en vigor de la ley.

Por último, el País Vasco aprobó a través de la Ley 1/2024, de 8 de febrero, de transición energética y cambio climático del País Vasco, el canon de energías renovables por la implantación en suelo no urbanizable de instalaciones de energía renovables, en concreto, parques eólicos y solares fotovoltaicos. Estarán exentas las instalaciones de autoconsumo eléctrico y aquellas que generen una potencia inferior a 5 megavatios. Serán contribuyentes aquellos que exploten el parque y, en su caso, responsables solidarios

²¹ Actualmente incluido 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.

²² Declarada inconstitucional en lo relativo a las centrales nucleares por la STC 84/2020, de 15 de julio.

los titulares de la autorización administrativa y los propietarios de las instalaciones. En el caso de la fotovoltaica, la base imponible será la superficie afectada y, en la eólica, será el número de aerogeneradores. Para el cálculo de la cuota íntegra se aplicará un tipo de gravamen fijo sobre la base imponible fotovoltaica y una tarifa fija en función del número de aerogeneradores totales y su potencia para la eólica. La entrada en vigor del canon se producirá el 1 de enero de 2025.

4. Análisis de los impuestos sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos de Aragón

Como hemos visto, todos los impuestos autonómicos sobre las instalaciones de producción de energía renovable tienen finalidades idénticas, pero siguen una articulación jurídica y liquidatoria diferente. En las próximas líneas nos centraremos en analizar más detenidamente los dos nuevos impuestos introducidos en Aragón por la Ley 2/2024, de 23 de mayo: el impuesto medioambiental sobre parques eólicos (IMPE) y el impuesto medioambiental sobre parques fotovoltaicos (IMPF)²³. Los tributos aragoneses, tal y como examinaremos, incluyen novedades y diferencias con el resto de los tributos en la materia, por ejemplo, en cuanto a su cuantificación o a la determinación de los sujetos pasivos. Los dos nuevos impuestos se regulan por el legislador aragonés en un esquema muy semejante, compartiendo elementos idénticos y siguiendo el mismo orden en su presentación, por ello los estudiaremos conjuntamente.

4.1. Objeto y hecho imponible

En todos los impuestos ambientales es de gran importancia que exista una coherencia y conexión lógica del objeto-fin del impuesto con la determinación del hecho imponible, el sujeto pasivo y la base imponible, así como, por extensión, en la previsión de supuestos de no sujeción y exención. Y es que fue la concreta falta de esta adecuación la que llevo al TC a declarar la inconstitucionalidad del tributo balear sobre instalaciones que inciden en el medioambiente (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6) o del tributo extremeño sobre instalaciones destinadas a la producción y transporte de energía que incidan sobre el medioambiente (STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10).

El fin último del IMPE y el IMPF es gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta negativamente sobre el medioambiente derivada de la construcción de parques eólicos y fotovoltaicos en Aragón (arts. 2, 4 y 12 de la Ley 2/2024). El objeto, por tanto, es el

²³ Para el estudio de las demás figuras tributarias autonómicas análogas se puede acudir a lo escrito en García Novoa (2010), Luchena Mozo (2013) o Manzano Silva (2013), entre otros.

concreto parque, que en el caso del IMPE se delimita por la interconexión de los aerogeneradores con un único punto de conexión en la red, y en el IMPF se concreta en el perímetro vallado de la instalación que contenga las placas solares conectadas entre sí con un único punto de conexión a la red de distribución. En ambos casos, para evitar el fraccionamiento de los parques y, por tanto, de la base imponible del impuesto, se tienen en cuenta las estructuras de accesos y control compartidas, así como las obras civiles comunes necesarias. En el año 2022, se catalogaron hasta 197 parques eólicos, que incluían 2.827 aerogeneradores, y 187 parques fotovoltaicos en Aragón²⁴.

La consecuencia práctica de lo anterior es que se deberán presentar tantas autoliquidaciones como número de parques sea titular el sujeto pasivo, teniendo en cuenta para su cuantificación únicamente los referidos al parque en concreto. Esto es así debido a que los dos impuestos se configuran como tributos de naturaleza real (art. 3 de la Ley 2/2024), determinándose sobre un elemento objetivo y haciendo abstracción del titular de las instalaciones. Son elementos patrimoniales autónomos afectos a la generación de actividades económicas. Aun así, al regular separadamente tanto el impuesto eólico como el fotovoltaico, la normativa aragonesa no prevé un régimen específico para parques mixtos o híbridos en cuya superficie se instalen tanto aerogeneradores como placas solares, entendiéndose devengado en dicho caso ambos impuestos.

Constituyen el hecho imponible:

las afecciones medioambientales y visuales adversas sobre el medio natural, el paisaje, la flora y la fauna derivadas de los parques eólicos [o fotovoltaicos] que se encuentren situados total o parcialmente en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón (arts. 5 y 13 de la Ley 2/2024).

Esta configuración se sitúa en línea con el resto de los tributos autonómicos sobre las instalaciones de energía renovable. No obstante, se ha denunciado por parte de la doctrina la vaguedad o la generalidad con la que estos hechos imponibles se definen, y que terminará dificultando la correcta configuración del resto de los elementos del tributo (López López, 2014, pp. 472 y 474). Ejemplo de ello es que, para hechos imponibles determinados de manera casi idéntica, cada comunidad autónoma configura su cuantificación en torno a elementos y formas diferentes.

La normativa aragonesa prevé que, aunque los parques estén en desuso y no generen energía, el hecho imponible se seguirá entendiendo producido (arts. 5.2 y 13.2 de la Ley 2/2024). Esta configuración es coherente con el objetivo del impuesto, dado que, aunque

²⁴ Así informa la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón en la memoria final que se acompaña al proyecto de ley (pp. 16-17).

se halle inactiva, la instalación eólica o fotovoltaica sigue produciendo efectos adversos sobre el medio natural y el paisaje²⁵. El mantenimiento de la obligación de tributar cuando el parque esté en desuso no se encuentra en todos los impuestos autonómicos análogos, confundiendo de esta manera los impactos negativos derivados de la mera existencia física de las instalaciones con las consecuencias de su explotación²⁶. En definitiva, se puede afirmar que la actividad contaminante que genera el hecho imponible del impuesto ambiental es la simple y mera existencia en el medio de un parque eólico o fotovoltaico (Herrera Molina, 2017, p. 260). Las afecciones medioambientales y visuales adversas sobre el medio, el paisaje y la flora y la fauna generadas por los parques eólicos y fotovoltaicos, que constituyen el hecho imponible, se producen con la construcción de las instalaciones y no con su puesta en funcionamiento.

En el IMPF se encuentran los dos únicos supuestos de no sujeción, no entendiéndose producido el hecho imponible cuando las placas fotovoltaicas se encuentren en cubiertas o tejados u ocupen una superficie inferior a 5 hectáreas (art. 13.1 a), *in fine*, de la Ley 2/2024)²⁷, debido a que en estos casos no existe la presunta afección medioambiental por encontrarse integradas en un entorno urbano o por ocupar una superficie reducida (exposición de motivos, apartado II, párrafo decimocuarto).

Aunque, como ya se ha dicho, la utilidad de estos impuestos haya sido puesta en duda por la ya existencia de obligaciones y medidas preventivas, correctoras y compensatorias de carácter ambiental establecidas en las declaraciones de impacto ambiental y en el resto de las autorizaciones pertinentes, tal y como recuerda la Ley 2/2024 (art. 2.2), el nacimiento de la obligación tributaria por el IMPE y el IMPF es independiente de estos deberes ambientales.

4.2. Exenciones

La exención, como quiebra del principio de generalidad, en cuanto neutraliza la obligación tributaria, solo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés

²⁵ Vid. Iglesias Casais (2010, p. 95): «la fuente o foco de contaminación no es la actividad en sí misma, pues aún en el caso de que una central hidroeléctrica se hallase inactiva de manera temporal, se seguirían produciendo los efectos adversos».

²⁶ El impuesto cántabro, por ejemplo, entiende finalizado el periodo impositivo y la generación del hecho imponible con el cese definitivo de la actividad de explotación energética (apdo. sexto de la disp. adic. octava de la Ley 5/2022). En cambio, el País Vasco sí que mantiene la obligación de satisfacer el canon cuando esté en desuso (art. 68.2 de la Ley 1/2024, de 8 de febrero).

²⁷ Supuesto de no sujeción establecido en 2 hectáreas por el proyecto de ley y que fue elevado hasta 5 hectáreas durante la tramitación del procedimiento legislativo (enmienda núm. 81, BOCA n.º 58 de 8 de mayo de 2024, p. 5314) como respuesta a la solicitud expuesta por los representantes del sector renovable en el trámite de audiencias legislativas.

general que la justifiquen como, por ejemplo, motivos objetivos de política económica o social²⁸, entre otros. En el caso concreto de este tipo de impuestos sobre instalaciones de generación de energía renovable, el legislador autonómico ha de limitarse a reconocer aquellas que encuentren una «prácticamente incuestionable justificación», ya que, en tal caso, podría incurrir en un tratamiento favorable contrario a la finalidad que motivó el establecimiento del impuesto (Manzano Silva, 2013, p. 348).

La Ley 2/2024 establece para ambos impuestos una exención objetiva sobre las instalaciones destinadas al autoconsumo con y sin excedentes²⁹, siempre y cuando su impacto ambiental sobre el medio no sea considerable o desmedido (arts. 6 y 14). Las repercusiones ambientales de estas instalaciones de autoconsumo se considerarán graves para el medioambiente cuando haya sido necesaria la solicitud de evaluación ambiental ordinaria o se hayan instalado sobre espacios especialmente protegidos u otras áreas importantes para la conservación de especies conforme al anexo I y los criterios 1 y 2 del apartado B) del anexo II de la Ley 21/2013, de 9 de diciembre, de evaluación ambiental, respectivamente. En el mismo sentido, el artículo 13.1 b) de la Ley 2/2024 entiende que se cumplirá el hecho imponible del IMPF, por provocar afecciones ambientales relevantes, cuando concurren estos mismos criterios ambientales y, todo ello, aunque las instalaciones se ubiquen en cubiertas u ocupen una superficie inferior a 5 hectáreas (supuestos de no sujeción). Con los criterios anteriores se consigue evitar que aquellas instalaciones de autoconsumo con una relevante incidencia paisajística y contaminante queden exentas de gravamen. De este modo, la exención encuentra acomodo con el fin último del tributo: corregir la incidencia visible en el medio natural y territorial. No obstante, cabe advertir que la remisión general a la legislación estatal y autonómica sobre evaluación ambiental puede provocar problemas de interpretación.

Para que, específicamente, el autoconsumo con excedentes resulte exonerado de gravamen es necesario cumplir con un requisito adicional: que el cociente entre la potencia contratada en el periodo P1³⁰ y la potencia de generación instalada sea al menos 0,5. Lo que

²⁸ Por todas, STC 10/2005, de 20 de enero, FJ 5.

²⁹ Artículo 9.1 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del sector eléctrico:

- a) Modalidades de suministro con autoconsumo sin excedentes. Cuando los dispositivos físicos instalados impidan la inyección alguna de energía excedentaria a la red de transporte o distribución [...].
- b) Modalidades de suministro con autoconsumo con excedentes. Cuando las instalaciones de generación puedan, además de suministrar energía para autoconsumo, inyectar energía excedentaria en las redes de transporte y distribución [...].

³⁰ Conforme al artículo 7 de la Circular 3/2020, de 15 de enero, de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se establece la metodología para el cálculo de los peajes de transporte y distribución de electricidad, la potencia para P1 será aquella energía contratada en caso de no poder autoabastecerse en los periodos puntos y llanos del consumo eléctrico entre semana en periodos de temporada alta (en península, de 9 a 14 h y de 18 a 22 h los lunes a viernes en los meses de enero, febrero, julio y diciembre).

supone que se eximirá el autoconsumo con excedentes siempre que la potencia de generación sea el doble que la potencia contratada para dicho periodo, con el fin de alienar este supuesto de exención con los criterios establecidos por la legislación vigente.

4.3. Obligados tributarios

Existen, entre otros, dos sujetos que pueden intervenir en la construcción y explotación de los parques con relevancia sobre la configuración jurídica del obligado tributario: el titular propietario de las instalaciones y el beneficiario de su explotación económica, que pueden no coincidir en la misma persona. Así, tanto el IMPE como el IMPF, en los artículos 7 y 15 de la Ley 2/2024, hacen recaer la figura del sujeto pasivo del impuesto sobre el titular de las instalaciones, que debemos entender como el titular del derecho de propiedad o usufructo de los aerogeneradores y de las placas solares, para, posteriormente, declarar en el apartado 2 de ambas disposiciones responsable solidario a las personas que realizan la actividad en cuyo proceso productivo se utilizan este tipo de instalaciones contaminantes, es decir, el titular de la autorización de explotación.

En este sentido, el tributo aragonés constituye una excepción a la regla general, puesto que en el resto de los tributos autonómicos comparables quien queda obligada en calidad de sujeto pasivo es la persona que explota las instalaciones y, en todo caso, el titular como responsable solidario³¹.

Esta diferente configuración legal entre los impuestos autonómicos es también reflejo de una división doctrinal. Que el sujeto pasivo lo constituya el explotador se ha defendido por algunos autores entendiendo que, realmente, la persona que explota estas instalaciones es la que finalmente se beneficia del impacto sobre el medioambiente que se produce a través de la externalización de los costes medioambientales de su actividad (Lafont Sendino, 2018, p. 87). Igual opinión le merece a Luchena Mozo (2013, p. 312):

Si es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible [...], y este viene configurado por la actividad económica vinculada al aprovechamiento industrial del viento (objeto-fin), es lógico que vincule en primer lugar al obligado tributario en calidad de contribuyente a los que lleven a cabo la explotación.

Sin embargo, otros autores defienden que lo coherente es que la carga fiscal recaiga sobre aquel sujeto que realmente genera el impacto ambiental, es decir, el titular de las

³¹ A efectos ejemplificativos, nombraremos el artículo 13.1 de la Ley 8/2009 de Galicia o el recientemente aprobado artículo 68 de la Ley 1/2024 del País Vasco.

instalaciones, y no sobre el que se beneficia de su explotación económica³². Recordemos que el objeto y hecho imponible de este tipo de tributos se configura sobre los daños medioambientales derivados de la propia y mera existencia física de los parques eólicos y fotovoltaicos en el medio, y no de su explotación. Haciendo recaer la figura del sujeto pasivo sobre el propietario de las instalaciones se produce un mayor vínculo entre el hecho imponible y el resto de los elementos del tributo ambiental. Sin embargo, hay que tener en cuenta que una de las principales razones que llevó al TS a entender que el canon gallego no incurría en la prohibición del artículo 6.3 de la LOFCA fue la diferencia de sujetos pasivos entre el canon eólico (titular de la autorización de explotación) y el IBI (titular del derecho de propiedad)³³.

Por tanto, la ley aragonesa por la que se crean los impuestos es pionera en el reflejo legal de esta consideración doctrinal, marcando distancia con el resto de las figuras impositivas precedentes en lo que a la determinación del sujeto pasivo se refiere.

4.4. Base imponible, tipo impositivo y cuota íntegra

La cuantificación del impuesto ambiental es clave para alcanzar su principal objetivo, cual es hacer relevante la finalidad y protección ambiental en la toma de decisiones económicas por el sujeto pasivo. Por ello, la base imponible debe configurarse en función de «unidades contaminantes», con asiento en criterios técnicos que midan el daño producido o el riesgo medioambiental (Peña Alonso, 2008, p. 497). La exigencia de que los tributos ambientales se configuren sobre bases imponibles materiales que trasladen la contaminación efectiva es, a nuestro parecer, uno de los retos más complicados de la tributación ambiental. Se deberán utilizar elementos objetivos ambientales y, de una forma u otra, estos se convertirán en monetarios a través de la determinación de un tipo impositivo dinerario por unidad ambiental. La complejidad también reside en los términos en los que se definen los elementos de cuantificación, debiendo reflejar la precisión y técnica necesaria, pero, al mismo tiempo, manteniendo en su plasmación legal la simplicidad necesaria para asegurar su pacífica aplicación.

En lo que se refiere a la cuantificación del IMPE, la Ley 2/2024 divide el cálculo de este impuesto en dos, cuya suma dará lugar a una única cuota íntegra. Por un lado, la primera base imponible estará constituida por la suma, expresada en metros, de la altura de la torre

³² López López (2014, pp. 477-478):

Si se pretende desincentivar el impacto que supone la ubicación de determinados elementos sobre el valor paisajístico o el ecosistema de la zona, parece razonable hacer recaer la obligación tributaria sobre el titular de dichos elementos que, obviamente, no tiene por qué coincidir con el sujeto que se beneficie directamente de la explotación económica.

Siguiendo la misma idea, Iglesias Casais (2010, p. 106).

³³ STS de 27 de noviembre de 2015 (rec. núm. 1757/2014), FD 5.

y el radio del rotor formado por las palas de cada uno de los aerogeneradores existentes en el parque (art. 8.1.1); es decir, la altura máxima que un aerogenerador puede alcanzar. Tal y como el canon cántabro hizo en su día definiendo su base imponible en función de la altura del aerogenerador, se responde a las críticas por una parte de la doctrina que juzgaba que atendiendo únicamente al número de aerogeneradores para formar la base imponible no se reflejaba correcta y completamente el daño ambiental, reclamando la utilización de otras magnitudes como, precisamente, la altura de la torre o la longitud de sus palas³⁴. La misma opinión le merecía al TS: «tampoco parece que pueda resultar decisivo para el medio ambiente el número de aerogeneradores, sino más bien parecería que ello debería depender de su situación, tamaño, lugar de ubicación, su cercanía a lugares de especial protección, etc.» (STS de 10 de julio de 2014, rec. núm. 1148/2013, FD 5).

La cuota correspondiente a esta primera base imponible será el resultado de aplicar a dicha suma una escala que, sorprendentemente, es regresiva (art. 9.1 a), reduciéndose el tipo de gravamen aplicable a cada escalón conforme aumenta la altura del aerogenerador y el radio de sus palas. Desde la doctrina se ha mantenido que el principio «quien contamina paga» aconseja que los tributos ambientales adopten tarifas progresivas según aumentan las distintas unidades contaminantes de los tramos (Fernández López, 2010, pp. 65-66; Peña Alonso, 2008, p. 497). Puede parecer contradictorio que la altura de la torre y el radio del motor se establezca como magnitud determinante de la contaminación y, posteriormente, se aplique un tipo que disminuye conforme mayor sea su valor. Pese a eso, el efecto de esta escala regresiva no produce que el que contamine más pague menos, dado que la cuota tributaria seguirá aumentando progresivamente, aunque no de forma escalada, mientras el tipo impositivo efectivo sí que se reduce. Lo que parece pretender el legislador aragonés a través de esta peculiar escala es promover que, para obtener el mismo nivel de generación de energía, la torre de cada aerogenerador sea más alta y sus palas de un mayor diámetro antes de que haya un mayor número de aerogeneradores. Conforme más alto sea el aerogenerador, mayor será su potencia y, por tanto, se podría llegar a generar una misma cantidad de energía con un menor número de aerogeneradores. El objetivo final es conseguir un equilibrio en el que el impuesto sea directamente proporcional al impacto ambiental y, a la vez, inversamente proporcional conforme aumente el rendimiento y productividad energética³⁵. Finalidad comparable a la que se pretende alcanzar con la

³⁴ Entre los elementos citados, también se proponía su configuración en función del tamaño de la góndola, la extensión de la cimentación o la distancia entre aerogeneradores: Casas Agudo (2013, pp. 73-74) y Lafont Sendino (2018, p. 88). Iglesias Casais (2010, p. 93):

Para su validez, un tributo de tales características no puede gravar sin más la titularidad del bien inmueble como elemento patrimonial (embalse o aerogenerador), sino que debe someterlo a tributación en cuanto generador de unos acreditados perjuicios al entorno natural en que se localiza.

³⁵ Idea reflejada en Consejo de Protección de la Naturaleza de Aragón (2023, pp. 5-6). Véase también en el mismo sentido el FJ 6, párrafo sexto, del ATC 183/2016, de 15 de noviembre.

bonificación en el canon eólico de Galicia (art. 16 de la Ley 8/2009) reduciendo la cuota cuando se sustituyan aerogeneradores por otros de mayor potencia y se reduzca el número de unidades instaladas en el parque eólico³⁶.

Siguiendo con el esquema de cuantificación del IMPE, el segundo elemento de la base imponible será el resultado de sumar la potencia de todos los aerogeneradores existentes en cada parque, expresada en megavatios (art. 8.1.2 de la Ley 2/2024), sobre la cual se aplicará un tipo fijo por megavatio (art. 9.1 b) de la Ley 2/2024). Como de este modo se relaciona una parte de su cuota con la potencia y explotación de los aerogeneradores, sobre las instalaciones que se encuentren en desuso se aplicará únicamente la base imponible respecto a la altura de la torre y el radio del rotor del aerogenerador (art. 9.2 de la Ley 2/2024). La utilización de la potencia como elemento de cuantificación del daño ambiental ha sido una técnica también criticada por la doctrina, en cuanto no constituye un dato con relevancia a efectos de contaminación visual o del medio (García Novoa, 2010, pp. 66-67)³⁷.

Por otro lado, la base imponible del IMPF de Aragón se define de manera más sencilla, configurándose en función de la superficie vallada ocupada por el parque fotovoltaico, expresada en hectáreas (art. 16 de la Ley 2/2024). Posteriormente, se aplicará a la base imponible un tipo de gravamen porcentual progresivo y continuo que hace aumentar el tipo aplicable al total de hectáreas conforme se incrementa la base imponible (art. 17 de la Ley 2/2024). A través de un tipo de estas características se incentiva a reducir el número de hectáreas que ocupa el parque por debajo del límite de cada tramo, porque ello supondría contribuir menos por cada hectárea³⁸. En este tipo de escalas continuas, generalmente utilizadas por todos los impuestos autonómicos analizados sobre instalaciones de energía renovable, se produce un claro error de salto donde a un determinado aumento de la base le corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. El error de salto se crea cuando la aplicación de la norma genera diferencias de gravamen excesivas entre capacidades económicas similares o muy próximas, suponiendo una quiebra de los principios de justicia tributaria³⁹. En principio, conforme al artículo 56.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), este error de salto debería ser corregido de oficio por la Administración a través del reconocimiento y aplicación de una reducción sobre la cuota

³⁶ «Si se recurre a aerogeneradores con mayor potencia será necesario un menor número de unidades para obtener los mismos resultados. En función de ello, la Ley ofrece la alternativa de la repotenciación» (García Novoa, 2010, p. 66).

³⁷ En el mismo sentido, López López (2014, p. 476) en relación con el impuesto de castellanoleonés: «la potencia del aerogenerador, en sí misma, no parece guardar relación alguna con el impacto visual y ambiental que define el hecho imponible».

³⁸ Lo que García Novoa (2010, p. 66) denomina «error de salto inverso» al analizar el canon eólico gallego.

³⁹ Cubero Truyo (2010, p. 639), tras analizar los errores de salto existentes en su momento en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, desarrolla toda una teoría constitucional sobre la solución al error de salto.

íntegra⁴⁰. El TS así parece reconocerlo, siempre y cuando no se prevean bonificaciones en la propia normativa del impuesto que eliminen sus efectos⁴¹.

4.5. Cuota líquida: bonificaciones y deducciones

La cuota líquida de ambos impuestos será el resultado de minorar la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones y deducciones que sean de aplicación (arts. 11 y 19 de la Ley 2/2024). El proceso parlamentario de aprobación de los tributos modificó la relación de bonificaciones eliminando del texto definitivo algunas que podrían resultar conflictivas⁴² e incluyendo otras bajo una indeterminación y remisión a ciertas condiciones o planes. La exposición de motivos de la ley ampara la existencia de las siguientes bonificaciones y deducciones en el «juego del principio de capacidad económica» (apartado II, párrafo séptimo).

En primer lugar, los artículos 10.1 y 18.1 de la Ley 2/2024 establecen una bonificación objetiva e idéntica en el IMPE y en el IMPF, respectivamente, de aplicación automática y temporal a partir de la fecha de la autorización de explotación del parque eólico o fotovoltaico, que alcanza el 100 % en el primer periodo impositivo y, en los dos siguientes, el 100 % o el 50 % en función del transcurso del tiempo. La concesión de la autorización de explotación permite, una vez ejecutado el proyecto, poner en tensión las instalaciones y proceder a su explotación y a la comercialización de la energía producida⁴³. Este tipo de bonificación no se encuentra en el resto de los tributos autonómicos sobre la misma materia, salvo en Castilla y León. Con esta bonificación se atiende a un criterio, como es el de la autorización de explotación y el paso del tiempo, que no refleja en ninguna forma la reducción del impacto paisajístico o sobre el medioambiente en el que se implantan y únicamente pretende reducir el coste operativo en los primeros años de vida de las instalaciones⁴⁴,

⁴⁰ No obstante, el cálculo de dicha reducción puede generar problemas en cuanto la cuota tributaria está determinada por variables monetarias y la base imponible está definida en unidades físicas no dinerarias.

⁴¹ Respecto al canon eólico gallego, véase la STS de 27 de noviembre de 2015 (rec. núm. 1757/2014), FD 5: «Se establece una bonificación en la cuota en los casos de repotenciación para evitar el "error de salto"; esto es, cuando la reducción efectiva del número de aerogeneradores del parque eólico no determina el cambio de "escalón"».

⁴² El procedimiento legislativo descartó la bonificación del 99 % sobre aquellas instalaciones incluidas en planes y proyectos de interés general de Aragón (denominados PIGA) prevista en el proyecto de ley (BOCA n.º 40, 8 de febrero de 2024, pp. 3790 y 3791), cuyo carácter selectivo podría haber encontrado problemas de validez si concurriesen los presupuestos necesarios para calificarse como ayudas de Estado, prohibidas por los artículos 107 a 109 del TFUE.

⁴³ Regulada en el artículo 53.1 c) de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del sector eléctrico.

⁴⁴ Manzano Silva (2013, p. 351):

En impuestos de naturaleza recaudatoria, como el IBI, puede entenderse que se establezca una reducción progresiva, similar a la prevista en este tributo, para paliar la subida de la cuota

tal y como se admite en la exposición de motivos («a fin de garantizar a los promotores un tránsito gradual y asumible al nuevo marco fiscal de las inversiones», apartado II, párrafo duodécimo).

Asimismo, en segundo término, se regula una bonificación del 50 % en ambos impuestos (arts. 10.3.I y 18.3.I de la Ley 2/2024), aplicable sobre aquellas instalaciones de autoconsumo que resulten gravadas por no incluirse en los supuestos de no sujeción o exención antes nombrados. Esta bonificación será incompatible con la anterior.

En tercer lugar, se bonifica al 99 % la cuota íntegra en ambos impuestos cuando se resuelva a favor de la instalación un concurso de capacidad en nudos de la red de transporte vinculados a planes de desarrollo o a la Estrategia de Transición Justa y por los cuales se adquieran compromisos vinculantes y garantizados relacionados con el impacto socioeconómico, ambiental y territorial del parque (arts. 10.3.II y 18.3.II de la Ley 2/2024).

En cuarto lugar, las instalaciones de autoconsumo con excedentes, que resulten gravadas por el impuesto, vinculadas a proyectos PERTE industrial disfrutarán de una bonificación del 99 % de la cuota íntegra (arts. 10.3.III y 18.3.III de la Ley 2/2024).

Por último, una de las características principales de ambos impuestos es la remisión que se produce de una parte relevante de sus elementos a la normativa general sobre impuestos ambientales de Aragón (Decreto legislativo 1/2007, referenciado en la introducción)⁴⁵. La disposición adicional primera de la Ley 2/2024 hace aplicables a los impuestos sobre los parques eólicos y fotovoltaicos las disposiciones comunes del Decreto legislativo 1/2007. En esta normativa se encuentra recogida la deducción por inversiones destinadas a la protección del medioambiente (arts. 45 y 46). Se ha dicho que lo correcto es que, si el sujeto pasivo aumenta sus costes para evitar la contaminación o el perjuicio de su actividad contaminante, la cuota tributaria se reduzca (Fernández López, 2010, p. 53). Así, como última medida de exención parcial del IMPE y el IMPF, se permite deducir el 20 % de las inversiones destinadas a la protección del medio que no se correspondan con las exigidas por las autorizaciones y declaraciones de impacto ambiental, o en programas y actuaciones destinados a la mejora del bienestar económico y a la lucha contra la despoblación en los municipios afectados por los parques, con el límite del 30 % de la cuota íntegra. Para poder aplicar esta deducción se deberá aportar por el sujeto pasivo la correspondiente certificación

que supone el incremento del valor catastral del bien que constituye la base imponible de ese impuesto. Pero en tributos medioambientales [...] no parecen encontrar justificación las reducciones aplicables, pues atienden a un criterio temporal que nada repercute en el entorno paisajístico de la Comunidad.

⁴⁵ Es de esperar que, dada la delegación recogida en la disposición final segunda de la Ley 2/2024 que habilita al Gobierno de la comunidad para la elaboración de un nuevo texto refundido, los nuevos impuestos ambientales se refundan en el texto compilatorio de fiscalidad ambiental de la Comunidad.

de convalidación que acredite la idoneidad medioambiental de cada inversión, expedida por el departamento competente en materia de medioambiente, y mantener la inversión en funcionamiento o cumpliendo con su finalidad, al menos, durante los tres ejercicios siguientes al de aplicación de la deducción (arts. 25 y 26 del Reglamento de desarrollo parcial de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, para la aplicación de los impuestos medioambientales, aprobado por el Decreto 1/2007, de 16 de enero, del Gobierno de Aragón).

4.6. Devengo y periodo impositivo

La previsión del periodo impositivo y del devengo de ambas figuras no se recoge en el cuerpo normativo de la ley, sino que se debe poner en relación con las disposiciones comunes recogidas en el capítulo VII del Decreto legislativo 1/2007 de Aragón. Así, el periodo impositivo coincidirá con el año natural y el devengo se producirá el 31 de diciembre (art. 47 del Decreto legislativo 1/2007), salvo en periodos inferiores por adquisición de la condición de contribuyente o por el completo desmantelamiento de la instalación una vez comenzado el año natural. También habrá que atender a las reglas de imputación temporal cuando el periodo impositivo sea inferior al año natural (art. 48 del Decreto legislativo 1/2007).

Las anteriores reglas, en aplicación concreta a estos dos impuestos, producen ciertas dudas al determinar en qué momento se entiende producido por primera vez el hecho imponible. Mientras los impuestos aprobados por el resto de las comunidades establecen que el primer devengo y el inicio del periodo impositivo se produce con la autorización inicial de explotación del parque o en el momento de su puesta en funcionamiento, en el caso de Aragón, bajo la nueva redacción de los artículos 47 y 48 del Decreto legislativo 1/2007, el inicio del periodo impositivo parece vincularse a la «fecha de efectividad en la que se produzca la adquisición o pérdida de la condición de contribuyente» en función de la «correspondiente autorización administrativa». En el texto se produce una indeterminación en lo que afecta a la «correspondiente autorización administrativa», que podría ser, entre otras, la autorización de explotación conforme a la normativa sectorial administrativa o la licencia de inicio de actividad. De esta forma, se produce una descoordinación entre la normativa propia del tributo y la remisión a las disposiciones generales comunes a los impuestos medioambientales aragoneses. Dado que el hecho imponible del IMPE y el IMPF se ocasiona por la mera existencia de los parques, no por su explotación o autorización, y el sujeto pasivo se vincula al propietario de las instalaciones, y no al titular de la autorización de explotación o de actividad, el impuesto se debería entender devengado por primera vez a partir de la finalización de su construcción y no desde el inicio de su explotación, puesto que, *a sensu contrario*, el propio legislador mantiene la sujeción del impuesto en los casos de desuso hasta su completo desmantelamiento (arts. 5.2 y 13.2 de la Ley 2/2024).

4.7. Afectación de la recaudación

Aunque se diga que la recaudación de los impuestos ambientales debe tender a cero, vista su configuración no parece que los actuales impuestos sobre instalaciones de producción de energía renovable, incluidos los aragoneses, disminuyan progresivamente su capacidad recaudatoria a medida que el obligado tributario modifique su conducta hacia un comportamiento más respetuoso con el medioambiente, pasando realmente a integrar de manera permanente los ingresos públicos (López López, 2014, p. 479). Normalmente, los impuestos ambientales afectan el total o parte de la recaudado por ellos a finalidades extrafiscales, en concreto, objetivos de protección, conservación y reparación del medioambiente, aunque dicha afectación, conforme a la doctrina del TC, por sí sola, no es indicio suficiente para calificar a un tributo como medioambiental⁴⁶.

El artículo 5 del Decreto legislativo 1/2007, por remisión, recordemos, de la disposición adicional primera de la Ley 2/2024, afecta la recaudación neta completa de estos impuestos a la financiación de medidas preventivas, correctoras y restauradoras del medioambiente. Esta afectación se debe completar con la previsión recogida en la disposición adicional segunda de la Ley 2/2024 que, concretamente, establece la obligación de incorporar el 15 % de lo recaudado por el IMPE y el IMPF al Fondo de Cohesión Territorial, que tiene por objeto invertir en el desarrollo territorial de aquellos municipios con una renta inferior al promedio de Aragón⁴⁷.

Del análisis de todos los impuestos autonómicos sobre instalaciones renovables, podemos apreciar que existen dos tendencias diferenciadas. Por un lado, están aquellos que simplemente afectan o vinculan la recaudación a un determinado fin, una opción muy vaga que produce grandes dudas sobre su verdadero destino, resultando muy difícil fiscalizar la efectiva aplicación de estas cantidades. Un ejemplo de esta primera categoría sería el caso de los tributos citados de Castilla y León o el País Vasco. Sin embargo, otras autonomías deciden destinar su recaudación explícitamente a fondos públicos donde el empleo de lo ingresado parece estar mucho más ligado al propio objetivo y justificación del impuesto, como ocurre en Galicia o Castilla-La Mancha. Como hemos explicado, la Comunidad de

⁴⁶ STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10:

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 en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal.

Peña Alonso (2008, p. 498), siguiendo a Muñoz Villareal: «la afectación de lo recaudado a una finalidad determinada es algo ajeno a la estructura del tributo o a su naturaleza; incide en el Derecho del Gasto Público, pero no en el del Ingreso Público o Tributario».

⁴⁷ Por remisión al apartado 8.6 del Decreto 165/2017, de 31 de octubre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba la Directriz Especial de Ordenación Territorial de Política Demográfica y contra la Despoblación.

Aragón aplica ambas formas de afectación. La utilización de la técnica de los fondos públicos aporta flexibilidad a la Administración para su gestión, a la vez que garantiza que dichos recursos se empleen en financiar las acciones a las que están realmente afectos; sin embargo, la figura de los fondos públicos escapa de multitud de garantías amparadas por el derecho público vigente (presupuestos, formación de la voluntad de sus órganos, controles, etc.) (Hernández López, 2020, pp. 69-70 y 299-300). Aun así, la técnica de afectación a través de la creación de un fondo público parece ser la que mayores garantías de cumplimiento aporta.

A pesar de todo lo anterior, la Comunidad de Cantabria decidió no afectar lo recaudado, sino distribuir el 96 % directamente a los municipios donde radican estas instalaciones, sin la intermediación de ninguna otra figura⁴⁸. Y es que, mientras el ámbito recaudatorio es autonómico, la localización del impacto ambiental, como ya se ha dicho en páginas anteriores, es local. Por ello, existe una tendencia en estos impuestos, impulsada por la propia normativa ambiental, de destinar parte de lo recaudado a los municipios afectados por el despliegue de las energías renovables⁴⁹.

4.8. Gestión del impuesto, pagos fraccionados y derecho transitorio

La remisión a la normativa general sobre impuestos ambientales de Aragón obliga a tener en cuenta varios deberes adicionales. En cuanto a las principales obligaciones formales, los titulares de las instalaciones, como sujetos pasivos, están obligados a presentar declaraciones censales y autoliquidaciones.

El Censo de Contribuyentes de los Impuestos Ambientales (arts. 51, 52 y 53 del Decreto legislativo 1/2007) recoge la información de las instalaciones contaminantes sobre las que recaen los impuestos aragoneses. Así, la nueva ley crea dos nuevas secciones en el censo, la quinta y la sexta, relativas a los parques eólicos y fotovoltaicos (*vid.* disp. final primera, apartado once, de la Ley 2/2024). Por tanto, existe la obligación, en el plazo de un mes desde el inicio de la actividad, de presentar declaración censal de alta por cada parque, comunicando datos relativos al contribuyente y toda aquella información sobre las instalaciones que, concretamente, se prevean en el reglamento de desarrollo. Igualmente, cuando se produzcan modificaciones de estos datos declarados inicialmente, el sujeto

⁴⁸ Disposición adicional octava, apartado noveno, de la Ley 5/2022 de Cantabria:

De ese 96 por ciento, el 25 por ciento se repartirá en metálico de forma lineal entre los municipios afectados directamente y el resto se repartirá de forma lineal entre todos los municipios afectados directa e indirectamente por la correspondiente instalación de generación autorizada.

⁴⁹ *Cfr.* artículo 25, segundo párrafo, de la Ley de cambio climático reproducido en líneas anteriores.

pasivo, con el mismo plazo, deberá presentar declaración complementaria consignando los extremos pertinentes. En caso de cese en la actividad contaminante, es decir, a efectos del IMPE y el IMPF, cuando se produzca el desmantelamiento total de las instalaciones, se deberá presentar la correspondiente declaración de cese. Por último, debemos tener presente que, cuando sean de aplicación las exenciones previstas en los artículos 6 y 14 de la Ley 2/2024 para instalaciones de autoconsumo, se seguirá manteniendo la obligación de presentar declaración censal.

La autoliquidación de ambos impuestos, que será individual por cada instalación, se deberá presentar en los primeros 20 días naturales del mes de abril del ejercicio siguiente al periodo impositivo correspondiente, en el formato previsto por los modelos oficiales (art. 54.1 b) del Decreto legislativo 1/2007). Esto supone que la primera autoliquidación de estos dos impuestos se producirá en abril de 2025. Para su cumplimentación, se deberán tener en cuentas las circunstancias concurrentes en la fecha de devengo del impuesto a 31 de diciembre (arts. 8.2 y 16.2 de la Ley 2/2024, *cfr.* art. 21.1.II de la LGT).

Junto con los anteriores deberes, se impone la obligación para el sujeto pasivo de presentar e ingresar pagos fraccionados a cuenta en los primeros 20 días naturales de los meses de junio, septiembre y diciembre del periodo impositivo (art. 56.2 del Decreto legislativo 1/2007). Su importe será del 30 % de la cuota que correspondiese ingresar por ese impuesto a fecha de devengo del ejercicio inmediatamente posterior. Si la correspondiente actividad contaminante objeto de gravamen se inicia durante el primer semestre del periodo impositivo, solo se efectuarán el segundo y tercer pagos fraccionados; en cambio, si la actividad se inicia en el segundo semestre, no deberán realizarse pagos fraccionados, debiendo presentar únicamente los sujetos pasivos la autoliquidación correspondiente (art. 56.4 del Decreto legislativo 1/2007). No obstante, la disposición transitoria única del Decreto legislativo 1/2007, introducida por la Ley 2/2024 (disp. final primera, apartado veinte), establece que, en caso de que sea de aplicación la bonificación del 100 % de la cuota tributaria, el sujeto pasivo no estará obligado a efectuar el correspondiente pago fraccionado. Esto es así dado que, si la autorización de explotación definitiva se obtiene a partir del 30 de junio del periodo impositivo, por la propia regulación de esta bonificación, la bonificación por el 100 % será aplicable tanto en el primer periodo como en el siguiente.

Para el año 2024, periodo impositivo de entrada en vigor de la norma, se establecen normas especiales en la disposición transitoria única de la Ley 2/2024 para aquellas instalaciones que se encontrasen en funcionamiento antes de su vigencia. En primer lugar, la declaración censal de inicio se deberá presentar en el periodo del primer pago fraccionado que corresponda efectuar en los 20 primeros días naturales del mes de septiembre. Por último, en este primer periodo impositivo solo deberán abonar los pagos fraccionados correspondientes a septiembre y diciembre por una cuantía del 45 % de la cuota que correspondiese según las circunstancias concurrentes el día de entrada en vigor de la norma (30 de mayo de 2024, *vid.* disp. final tercera de la Ley 2/2024).

5. Conclusiones

Si bien la situación de la fiscalidad ambiental autonómica puede no ser la ideal⁵⁰, el debate en torno a la existencia y conveniencia de los impuestos sobre las renovables traspasa lo puramente jurídico ante una decisión eminentemente política, pues los límites y principios del derecho financiero y tributario actual no se ven, en un principio, afectados por la decisión de gravar las instalaciones de generación de energía renovable. Las discusiones judiciales en torno a estos impuestos, recogidas y analizadas por Calvo Vérguez (2022), se han limitado, en términos generales, al análisis de los gravámenes respecto al límite marcado por el artículo 6.3 de la LOFCA en relación con los impuestos locales como el IBI o el IAE⁵¹, los principios de seguridad jurídica, igualdad y generalidad⁵² (arts. 9.3, 14 y 31 de la Constitución española, respectivamente) y a la alegada vulneración de los objetivos de promoción definidos en su momento por la Directiva 2009/28/CE, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables⁵³.

A la hora de crear tributos ambientales se debe prestar especial atención al contexto regulatorio y de políticas ambientales en el que se ubiquen, con el fin de garantizar su idoneidad, proporcionalidad, eficacia y utilidad en la práctica (Cobos Gómez, 2020, pp. 31-32; Comité de Personas Expertas para la Reforma del Sistema Tributario, 2022, p. 223)⁵⁴. Realmente, los impuestos sobre instalaciones de generación de energía renovable no se encuentran coordinados con las políticas de expansión y aplicación de estas tecnologías ni tampoco conjugados con los objetivos de transición energética del sector, pero no se puede

⁵⁰ Menéndez Moreno (2019, pp. 17-18) presenta una serie de objeciones a la regulación actual de los impuestos ambientales autonómicos:

Que su número es incontable y asistemático; que su articulación olvida en muchos casos la finalidad que pregona; que con frecuencia les resulta difícil «convivir» con los principios constitucionales informadores del tributo; que no se suele afectar lo recaudado para paliar los daños medioambientales; que tampoco se hacen estimaciones del daño, ni de sus efectos en favor de la producción o el consumo de otros más respetuosos con el medioambiente; y que incluso en ocasiones inciden negativamente en la unidad de mercado.

⁵¹ Concluyendo el TC que, en el caso concreto del canon eólico gallego, no tiene un hecho imponible idéntico con dichos impuestos y, por tanto, se supera la prohibición establecida por el artículo 6.3 de la LOFCA (ATC 183/2016, de 15 de noviembre, FJ 7). En el mismo sentido, STS de 10 de julio de 2014 (rec. núm. 1148/2013), FD 5.

⁵² Desestimadas por la STS de 27 de noviembre de 2015 (rec. núm. 1757/2014), FF. DD. 8 y 9.

⁵³ La ya comentada STJUE de 20 de septiembre de 2017 niega que la directiva de fomento de energías renovables se oponga a el establecimiento de gravámenes sobre los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica (apdo. 33). Actualmente, dicha directiva ha sido sustituida por la Directiva (UE) 2018/2001, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables.

⁵⁴ «El problema ambiental debe ser resuelto desde la integración de todas las normas al afecto, [...] únicamente el Derecho tributario ambiental no resolverá el problema» (Galapero Flores, 2013, p. 181).

negar el impacto ambiental y de cohesión territorial de las instalaciones. Aunque estas figuras impositivas resulten ser un buen instrumento para incorporar el verdadero coste ambiental y social de la utilización de las infraestructuras renovables, su aprobación, sin embargo, se debería haber pospuesto hasta un futuro donde los objetivos de transición energética estuviesen suficientemente cerca de cumplirse. Los objetivos de desarrollo de las energías renovables y de protección del medioambiente en el territorio en el que se instalan pueden parecer contradictorios en el corto plazo, pero no en un medio o largo plazo donde la transición del sistema eléctrico no parezca depender en gran parte del desarrollo de estas nuevas formas de energía⁵⁵. Lo anterior no exonera de la necesidad fundamental y actual de una ordenación territorial de las energías renovables tanto en la Comunidad de Aragón como en el resto del territorio nacional.

Aunque los nuevos impuestos aragoneses siguen la estela marcada por otras comunidades autónomas, ciertos elementos se diferencian en un sentido que aporta mayor coherencia con su finalidad ambiental y hecho imponible. Así, hacer recaer la figura del sujeto pasivo sobre el titular, y no sobre el autorizado a explotar las instalaciones, y configurar la base imponible del IMPE en función de la altura de la torre y el radio de sus turbinas contribuye a mejorar la congruencia del impuesto sobre las instalaciones de energía renovable. Sin perjuicio de lo anterior, la remisión a las disposiciones comunes relativas a los impuestos medioambientales de la Comunidad y a la normativa sobre evaluación ambiental aporta cierta inseguridad.

Referencias bibliográficas

Adame Martínez, F. (2010). Nuevos tributos ambientales: el impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsado y el canon eólico de Galicia. *Noticias de la Unión Europea*, 308, 91-113.

Aníbarro Pérez, S. (2013). Límites constitucionales a la creación de impuestos autonómicos: el caso del impuesto castellano-leonés sobre la afección medioambiental causada

por los parques eólicos. *Nueva Fiscalidad*, 2, 9-36.

Calvo Vérguez, J. (2022). La evolución del llamado «canon eólico» en el sistema tributario autonómico a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial. *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, 52, 43-78.

Casas Agudo, D. (2013). Fiscalidad y energías renovables. Especial problemática de la energía eólica. *Crónica Tributaria*, 146, 45-83.

⁵⁵ De la misma opinión que Casas Agudo (2013, p. 80):

En este sentido, entendemos que en un futuro, cuando estas energías estén más extendidas y sus costes de producción se reduzcan y sean más competitivas, sí sería viable una generalización de su gravamen; cabe augurar que será así como suceda, como es el caso actualmente del resto de fuentes de energía, en coherencia con la condición de estas de materia imponible clásica.

- Clúster Energía Aragón (CLENAR) (2021). *Impacto ambiental, social y económico de los proyectos de energías renovables eólicos y fotovoltaicos en Aragón*. <https://clenar.com/estudio-impacto-ambiental-social-y-economico-de-los-proyectos-de-energias-renovables-eolicos-y-fotovoltaicos-en-aragon/>
- Cobos Gómez, J. M.^a (2020). De la transición ecológica a la necesaria transición a un auténtico derecho tributario ambiental que promueva las energías renovables. *Documentos de Trabajo*, 6, 31-42 [C. García-Herrera Blanco (dir.), *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: La fiscalidad en el marco de la transición ecológica*]. Instituto de Estudios Fiscales.
- Comité de Personas Expertas para la Reforma del Sistema Tributario (2022). *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*. Ministerio de Hacienda y Función Pública.
- Consejo de Protección de la Naturaleza de Aragón (2023). Dictamen del Consejo de Protección de la Naturaleza de Aragón sobre el anteproyecto de Ley de impuestos medioambientales sobre la explotación de parques eólicos y parques fotovoltaicos y modificación del impuesto sobre las instalaciones de transporte de energía de alta tensión. https://www.aragon.es/documents/d/guest/dictamen_cpna_anteproyecto_ley_impuestos_renovables
- Cubero Truyo, A. (2010). Una teoría constitucional sobre el error de salto. *Revista Española de Derecho Financiero*, 147, 639-689.
- Departamento de Agricultura, Ganadería y Medio Ambiente Gobierno de Aragón (2022). *Informe medio ambiente Aragón*. <https://www.aragon.es/-/publicacion-medio-ambiente-en-aragon-#anchor1>
- Fariza, I. (18 de mayo de 2023). Las nueve horas en las que España hizo realidad el sueño 100% renovable. *El País*. <https://elpais.com/economia/2023-05-18/las-nueve-horas-en-las-que-espana-hizo-realidad-el-sueno-100-renovable.html#>
- Fernández López, R. I. (2010). Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables. *Quincena Fiscal*, 22, 33-70.
- Galapero Flores, R. (2013) Poder tributario de las comunidades autónomas para crear tributos que recaigan sobre las energías renovables. En M. Lucas Durán (dir.), *Fiscalidad y energías renovables* (pp. 171-198). Aranzadi.
- García Novoa, C. (2010). El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia. *Nueva Fiscalidad*, 2, 9-76.
- Hernández López, C. (2020). *Los fondos públicos: estudio de su régimen jurídico-administrativo*. Aranzadi.
- Herrera Molina, P. M. (2017). Impuestos autonómicos sobre fuentes de energía que no producen emisiones atmosféricas. En M. L. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del sector eléctrico* (pp. 267-283). Tirant lo Blanch.
- Iglesias Casais, J. M. (2010). Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables. *Nueva Fiscalidad*, 3, 73-124.
- Jiménez Compaired, I. (2015) El canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica. En A. Embid Irujo (dir.), *Agua, energía, cambio climático y otros estudios de derecho ambiental. En recuerdo a Ramón Martín Mateo* (pp. 453-473). Aranzadi.
- Lafont Sendino, M.^a S. (2018). Los cánones eólicos: análisis jurisprudencial. *Revista*

- de Contabilidad y Tributación. CEF, 423, 73-108. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2018.4227>
- López López, H. (2014). Fiscalidad de las energías renovables en el ámbito autonómico. En J. F. Alenza García (dir.), *La regulación de las energías renovables ante el cambio climático* (pp. 457-482). Aranzadi.
- Lozano Cutanda, B. (2017). A propósito del despropósito del canon eólico: una llamada de atención sobre la necesidad de mejorar la ordenación y el control de los tributos ambientales. *Quincena Fiscal*, 38, 203-228.
- Luchena Mozo, G. M.^a (2013). El canon eólico de Castilla-La Mancha. En M. Lucas Durán (dir.), *Fiscalidad y energías renovables* (pp. 277-321). Aranzadi.
- Luchena Mozo, G. M.^a (2017). El canon eólico de Castilla-La Mancha al resguardo del TJUE en la sentencia de 20 de septiembre de 2017 (asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16). *Quincena Fiscal*, 21, 119-142.
- Manzano Silva, E. (2013). El impuesto sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos en Castilla y León. En M. Lucas Durán (dir.), *Fiscalidad y energías renovables* (pp. 321-353). Aranzadi.
- Menéndez Moreno, A. (2019). Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro. *Quincena Fiscal*, 19, 9-18.
- Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2024). *Informe de Inventario nacional de emisiones de gases de efecto invernadero*. <https://www.miteco.gob.es/content/dam/mitco/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/sistema-espanol-de-inventario-sei/es-nir-edicion-2024.pdf>
- Molina Lebrón, A. (2017). Los cánones eólicos de las comunidades autónomas como falsos tributos medioambientales. Problemas de inconstitucionalidad e incumplimiento del derecho de la Unión Europea. En R. Sanz Gómez (coord.), *Tributos propios de las comunidades autónomas* (pp. 253-292). Tirant lo Blanch.
- Patón García, G. (2013). Tributos castellanomanchegos y energías renovables: la imposición sobre la energía nuclear y la protección del entorno natural. En M. Lucas Durán (dir.), *Fiscalidad y energías renovables* (pp. 355-397). Aranzadi.
- Patón García, G. (2017). Los tributos autonómicos como mecanismo de protección ambiental: reflexiones actuales. En R. Sanz Gómez (coord.), *Tributos propios de las comunidades autónomas* (pp. 119-177). Tirant lo Blanch.
- Peña Alonso, J. L. (2008). La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales. En F. Becker Zuazua, L. M. Cazorla Prieto y J. Martínez-Simancas Sánchez (dirs.), *Tratado de tributación medioambiental* (vol. 1, pp. 459-499). Aranzadi.
- Ramos Herrera, A. J. (2020). La fiscalidad de las energías renovables en España tras la estela de los objetivos fijados por la Comisión Europea. *Documentos de Trabajo*, 6, 146-157 [C. García-Herrera Blanco (dir.), *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: La fiscalidad en el marco de la transición ecológica*]. Instituto de Estudios Fiscales.
- Red Eléctrica (2024). *Informe del sistema eléctrico: Informe resumen de energías renovables 2023*. https://www.sistemaelectrico-ree.es/sites/default/files/2024-03/Informe_Renovables_2023.pdf



Rodríguez Muñoz, J. M. (2013). Especialidades previstas para las fuentes energéticas limpias en los impuestos autonómicos que gravan la producción y transporte de energía. En M. Lucas Durán (dir.), *Fiscalidad y energías renovables* (pp. 461-523). Aranzadi.

Rosembuj, T. (2009). *El impuesto ambiental*. El Fisco.

Secretaría General de Financiación Autonómica y Local (2024). *Tributación autonó-*

mica. Medidas 2024 (capítulo III). <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-III-Tributacion-Autonomica-2024.pdf>

World Meteorological Organization (2024). *State of the Global Climate 2023*. <https://wmo.int/publication-series/state-of-global-climate-2023>

Miguel Díez Simón. Doctorando en Derecho por la Universidad de Zaragoza. Graduado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas por la Universidad de Zaragoza, y en el Máster Universitario de Gestión Administrativa. <https://orcid.org/0009-0003-2465-4105>