

Los cánones eólicos: análisis jurisprudencial

M.^a Sonia Lafont Sendino

Inspectora de Finanzas de la Xunta de Galicia

EXTRACTO

Tres comunidades autónomas gravan los daños medioambientales producidos por los parques eólicos instalados en sus respectivos territorios. Las tres figuras han sido cuestionadas ante los tribunales contencioso-administrativos. El Tribunal Supremo ha avalado los tres cánones eólicos. En este artículo describimos las tres figuras, hacemos nuestro análisis de constitucionalidad a la luz de la jurisprudencia constitucional y estudiamos las sentencias del Tribunal Supremo, los autos del Tribunal Constitucional por los que se inadmiten las cuestiones de inconstitucionalidad respecto a la figura castellano-manchega y la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea por la que se declara que la normativa europea no se opone al canon eólico castellano-manchego.

Palabras clave: impuestos medioambientales; impuestos ecológicos; impuestos autonómicos; tributos propios; canon eólico; inconstitucionalidad; cuestión prejudicial.

Fecha de entrada: 28-10-2017 / Fecha de aceptación: 23-11-2017 / Fecha de revisión: 28-04-2018

Wind taxes: jurisprudential analysis

M.^a Sonia Lafont Sendino

ABSTRACT

There are three regional authorities that have implemented a specific tax for environmental damages produced by the wind farms installed in their respective territories. All three taxes have been disputed in the administrative-contentious courts. The Supreme Court has endorsed the three wind taxes. In this article we describe them, making our analysis about its constitutionality in the light of constitutional jurisprudence and carefully analyzing both Supreme Court jurisprudence and Constitutional orders, in which the questions regarding the unconstitutionality of Castilla-La Mancha's environmental tax are not admitted and the recent judgment of the Court of Justice of the European Union, that declares that European law does not oppose the wind tax from Castilla-La Mancha.

Keywords: environmental taxes; ecologic taxes; regional autonomous taxes; own taxes; wind tax; unconstitutionality; prejudicial question.

Sumario

1. Introducción
2. Los cánones eólicos: descripción de su configuración
3. Análisis de constitucionalidad
4. Revisión de la jurisprudencia contencioso-administrativa, constitucional y europea
 - 4.1. Carácter fiscal o extrafiscal del impuesto e infracción del artículo 6 de la LOFCA
 - 4.1.1. Confrontación del canon eólico con el IBI
 - 4.1.2. Confrontación del canon eólico respecto al IAE
 - 4.1.3. Confrontación del canon eólico respecto al IE
 - 4.1.4. Confrontación del canon eólico respecto al ICIO
 - 4.2. Principios de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos, de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE
 - 4.3. Principios constitucionales de igualdad y generalidad de los artículos 14 y 31.1 de la CE y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos del artículo 9.3 de la CE
 - 4.4. Principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE
 - 4.5. Principio de no confiscatoriedad del artículo 31.1 de la CE
 - 4.6. Principios de territorialidad y no interferencia económica
 - 4.7. Derecho comunitario
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Lafont Sendino, M.ª S. (2018). Los cánones eólicos: análisis jurisprudencial. *RCyT. CEF*, 423, 73-108.

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente en España, se aplican tres figuras tributarias que gravan los daños medioambientales producidos por los parques eólicos: el canon eólico gallego, figura pionera en este ámbito tributario que se aplica desde el año 2010, y los cánones castellano-manchego y castellano-leonés, aplicables desde el 2012.

Las tres figuras tributarias han sido cuestionadas desde el momento de su nacimiento por su posible inconstitucionalidad, por vulnerar los mandatos del bloque constitucional a seguir por las comunidades autónomas (CC. AA., en adelante) en el establecimiento de sus tributos propios y fundamentalmente por entender que se infringía el artículo 6.3 de la LOFCA¹ por estar gravando estas figuras la capacidad económica gravada ya por los impuestos municipales sobre bienes inmuebles (IBI) y sobre actividades económicas (IAE). Así mismo, se ha venido sosteniendo que estas figuras vulneran las directivas europeas en materia de energías renovables. Con base en estas alegaciones, los recurrentes han venido solicitando el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (TC) y la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Hasta abril de 2016², los diferentes tribunales superiores de justicia han sostenido no tener dudas que les hicieran plantear ni una ni otra cuestión, llegando los asuntos hasta el Tribunal Supremo (TS). Su primera sentencia recayó el 10 de julio de 2014, en el recurso de casación planteado contra la Sentencia 730/2012, de 3 de diciembre, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (TSJG). Tras ella, recayeron 5 sentencias más a finales del año 2015 y una última en marzo de 2016. En el mes de diciembre de 2016 el TC ha dictado dos autos mediante los que inadmite las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (TSJCLM)³. Por último, el pasado mes de septiembre el TJUE dictó sentencia declarando que las Directivas comunitarias relativas al fomento de las energías renovables (Directiva 2009/28/CE), al régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96/CE) y al régimen general de los impuestos especiales (Directiva 2008/118/CE) no se oponen a una normativa nacional como la controvertida en la que se establece el canon eólico castellano-manchego⁴.

¹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

² Durante ese mes, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (TSJCLM) dicta diferentes autos mediante los que plantea la cuestión prejudicial ante el TJUE y la cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.

³ AATC 183/2016 (BOE n.º 311, de 26 de diciembre de 2016) y 185/2016 (no publicado), de 15 de noviembre.

⁴ Tras el cierre de este artículo con fecha 22 de octubre de 2017, han recaído nueve sentencias más del TS, que había pospuesto su votación y fallo hasta que hubiese pronunciamiento del TJUE. En concreto, ha recaído una sentencia sobre el canon eólico gallego (STS 259/2018, de 20 de febrero) y ocho sentencias sobre el castellano-leonés (SSTS 102/2018, de 29 de enero; 124 y 125/2018, de 30 de enero; 128 y 135/2018, de 31 de enero; 318/2018, de 28 de febrero, y 575 y

En este artículo describiremos la configuración de las figuras vigentes, haremos nuestro propio análisis sobre su posible inconstitucionalidad, a la luz de la doctrina constitucional y revisando la doctrina científica publicada sobre los cánones y estudiaremos la jurisprudencia sentada por el TS en esta materia, los autos del TC y la reciente sentencia del TJUE.

2. LOS CÁNONES EÓLICOS: DESCRIPCIÓN DE SU CONFIGURACIÓN

El canon eólico gallego fue creado por la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y crea el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental (FCA), y se aplica desde el año 2010. El canon eólico castellano-manchego fue creado 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, y se aplica desde el año 2012. Por último, el canon eólico castellano-leonés se creó por la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras, y se aplica desde el año 2012 (en concreto, desde el 1 de marzo). La regulación jurídica de este último actualmente está contenida 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.

La naturaleza jurídica de estas tres figuras es impositiva. La norma castellano-leonesa que crea la figura tributaria no ofrece dudas al respecto, por cuanto en la propia exposición de motivos manifiesta que la ley regula por primera vez dos impuestos propios, uno de ellos, el impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión, que se configura como un impuesto medioambiental cuya finalidad es someter a gravamen determinadas actividades que ocasionan un importante daño al medioambiente (MA *a posteriori*) y cuya recaudación se destinará a financiar aquellos gastos de carácter medioambiental y de eficiencia energética que se determinen en las correspondientes leyes anuales de presupuestos generales autonómicas. El tributo creado se denomina como impuesto y el artículo 19 de la ley de creación, actualmente, el artículo 50 del Decreto legislativo 1/2013, que regula la naturaleza de la figura creada, establece que el impuesto tiene naturaleza real y finalidad extrafiscal, disponiendo que los ingresos procedentes del gravamen sobre los parques eólicos se destinarán a la dotación del Fondo para la compensación de los suplementos territoriales de la Ley del Sector Eléctrico previsto en la disposición adicional segunda de la Ley 9/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas, y a la financiación de los programas de gasto relativos a la eficiencia energética industrial de la comunidad de acuerdo con lo dispuesto en las leyes de presupuestos. Por lo que respecta a las figuras gallega y castellano-manchega debemos sostener que tienen naturaleza tributaria. Ello se colige del fundamento competencial en que se basa su creación de acuerdo con las exposiciones

579/2018, de 10 de abril). En todas ellas desestima las pretensiones de los recurrentes, remitiéndose a sus anteriores sentencias recaídas sobre la materia (10 de julio de 2014, 25 de noviembre de 2015 y 8 de marzo de 2016, fundamentalmente), comentadas aquí, y extiende la doctrina de la sentencia del TJUE a los cánones eólicos de Galicia y de Castilla y León.

de motivos de ambas leyes: artículos 133.2 y 157.1 b) de la Constitución española (CE), artículos reguladores de la potestad tributaria de las CC. AA. La ley gallega emplea diversas expresiones para referirse al canon, tanto en la exposición de motivos como en el articulado. Así, se emplea el término compensación e ingreso compensatorio, ingreso público, prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal y prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real, tributo medioambiental y tributo ambiental, tributo de naturaleza extrafiscal y, en definitiva, tributo. Analizada la configuración de los elementos esenciales del canon eólico, no podemos sino concluir que nos encontramos ante un instrumento de naturaleza impositiva⁵. Del mismo modo, la ley castellano-manchega emplea diversas locuciones para referirse al canon tanto en la exposición de motivos como en su articulado. Así, se emplea el término compensación, instrumento compensatorio o ingreso compensatorio, prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal, prestación patrimonial de carácter público de naturaleza extrafiscal y real y tributo. Así mismo, la exposición de motivos se refiere de un modo indirecto al canon eólico como impuesto autonómico de carácter medioambiental. Por tanto, podemos concluir que tanto el canon eólico gallego como el castellano-manchego⁶ son tributos de naturaleza real y extrafiscal y, más en concreto, gozan de naturaleza impositiva, al igual que la figura castellano-leonesa.

El hecho imponible se configura en términos generales como la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales (Castilla y León), como la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio (Castilla-La Mancha) y como la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio (Galicia) como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en cada uno de los territorios de la CA correspondiente.

Quedan fuera del ámbito de aplicación de la ley gallega y, por tanto, no sujetas al canon eólico las instalaciones eólicas de potencia menor o igual a 100 kw, así como los parques eólicos experimentales que lleven asociado un alto componente de investigación a I+D+i. Las otras dos normas legales no establecen supuestos de no sujeción.

Se configura como sujeto pasivo a quienes exploten las instalaciones (parque eólico) que realicen el hecho imponible y como responsable, al titular de la autorización para la explotación de las instalaciones y al propietario de las instalaciones en caso de que no coincida con quien explota las instalaciones. En Castilla y León se exenciona de gravamen al Estado, a la Comunidad de Castilla y León y a las entidades locales de Castilla y León, así como a sus organismos y entes públicos y a las instalaciones destinadas a investigación y desarrollo. En Castilla-La Mancha se exenciona a las instalaciones destinadas al autoconsumo eléctrico y a las de carácter experimental y de investigación cuya potencia máxima no sea superior a 5 megavatios, siempre que no constituyan un parque eólico.

⁵ La misma opinión les merece a García Novoa (2010, p. 11), a Adame Martínez (2010, pp. 104 y ss.) y a Fernández López (2010a, pp. 116 y ss.).

⁶ Del mismo parecer son Gómez Porras (2012, pp. 6-8 y 44) y Casas Agudo (2013, p. 66).

La base imponible se determina por la suma del número de aerogeneradores instalados en el territorio de la CA correspondiente que constituyen el parque eólico.

La cuota tributaria en Galicia y en Castilla-La Mancha viene determinada por la aplicación de un tipo de gravamen determinado en función del número de aerogeneradores que tenga el parque, estableciendo en ambas CC. AA. un mínimo exento, de forma que en Galicia los parques con 3 o menos aerogeneradores tributan a cuota 0, mientras que en Castilla-La Mancha, el mínimo exento se sitúa en 2 aerogeneradores. En los parques eólicos de hasta 7 aerogeneradores en Galicia se aplica un tipo de gravamen anual de 2.300 euros/unidad, mientras que en Castilla-La Mancha el tipo de gravamen trimestral en este tramo alcanza los 489 euros/unidad (equivalente a 1.956 €/ud. al año, aproximadamente un 15% inferior al gallego). En los parques eólicos de entre 8 y 15 aerogeneradores, el tipo gallego es de 4.100 euros/unidad, mientras que el castellano-manchego es de 871 euros/unidad (equivalente a 3.484 €/ud. y año, aproximadamente un 15% inferior al gallego). Por último, si el parque tiene más de 15 aerogeneradores, el tipo aplicable en Galicia asciende a 5.900 euros/unidad, mientras que en Castilla-La Mancha es de 1.275 o de 1.233 €/unidad, en función de si el número de aerogeneradores supera o no la potencia del parque medida en Mw (5.100 o 4.932 €/ud. al año, entre un 14 y un 13% inferior al gallego). En Castilla y León, sin embargo, la cuota se calcula aplicando un tipo diferenciado en función de la potencia del aerogenerador⁷, oscilando desde 2.000 hasta 12.000 euros/unidad, según la potencia sea inferior a 501 kw o superior a 2.000 kw. En concreto, hay establecidos 5 tipos diferenciados, 2.000, 3.800, 6.000, 8.500 y 12.000 euros/unidad, según la potencia sea inferior a 501, 1.000, 1.500 y 2.000 kw o superior a 2.000 kw. En esta CA, los sujetos pasivos podrán aplicarse una reducción en la cuota desde un 90% hasta un 20% (90, 80, 70, 60, 40 y 20%), siempre que el parque tenga menos de 6 años de antigüedad⁸.

Tanto en Galicia como en Castilla-La Mancha parece que el modelo deseable está constituido por parques de pequeña dimensión, a tenor de la estructura tarifaria. Además en Galicia se estimula y promueve la repotenciación de los aerogeneradores, persiguiendo parques de menor número de aerogeneradores pero de mayor potencia unitaria, con la finalidad de optimizar las áreas territorialmente aptas para la instalación de parques eólicos⁹. A este fin coadyuva la bonificación rogada establecida en la norma gallega aplicable por los sujetos pasivos, cuando como

⁷ Adame Martínez (2010, p. 111) sugería en su análisis del canon eólico gallego que el legislador gallego podría haber optado por un tipo de gravamen que dependiera no del número de aerogeneradores sino de la potencia en Mw, lo que, a su juicio, sería una «muestra más tangible de la capacidad económica susceptible de gravamen y, como tal, de reversión a la sociedad». Para Casas Agudo (2013, p. 74), opinión que compartimos, «lo determinante en el impacto visual [...] es el número de aerogeneradores, siendo la potencia un dato con una relevancia relativa a estos efectos».

⁸ En realidad, siempre que entre el día de la puesta en funcionamiento del parque eólico y el 1 de julio del periodo impositivo hubieren transcurrido menos de 6 años.

⁹ Regueiro Ferreira, R. M. (2011, pp. 108-109) se pregunta si la repotenciación contribuirá a una minoración del daño medioambiental (daño al MA, en adelante) y, en concreto, si contribuirá a una disminución del impacto visual cuando los nuevos aerogeneradores se harán más visibles a mayores distancias, siendo que, además, cuanto mayor sea el aerogenerador, mayor deberá ser la dimensión de la base de la zapata de hormigón que lo soporta, por lo que la obra de instalación también provocará un mayor impacto en el entorno.

consecuencia de un proyecto de repotenciación, se reduzca la base imponible, es decir, el número de unidades de aerogeneradores del parque, pero ello no lleve consigo el salto al tramo inferior de tipo. En este caso, en el periodo impositivo en que se produzca la repotenciación, la cuota se bonificará en 10 puntos porcentuales por cada unidad en que se haya minorado el parque. En Castilla y León sin embargo, parece que el modelo deseable es también el parque eólico de pequeña dimensión pero además en el que la potencia de los aerogeneradores sea la mínima posible.

El periodo impositivo es el año natural y el devengo se produce el primer día del periodo impositivo, si bien, en el caso de la primera instalación o desmantelamiento del parque eólico, el periodo impositivo abarca desde la fecha de formalización del acta de recepción de la obra del parque hasta el último día del año natural en caso de primera instalación, mientras que en el caso de desmantelamiento del parque, el periodo impositivo se extiende desde el primer día del año natural hasta la fecha de desmantelamiento del parque eólico. La cuota en estos dos supuestos se prorrateará por el número de días del periodo impositivo. En Castilla-La Mancha el periodo impositivo es el trimestre natural y el devengo se produce el primer día del periodo impositivo. El periodo impositivo en el que se produce la primera instalación se extenderá desde la fecha del certificado de fin de obra hasta el último día del periodo impositivo, si bien se computará por meses enteros, redondeándose al entero inmediato superior.

Los tres tributos se gestionan mediante censos.

Los sujetos pasivos están obligados a autoliquidarse el canon eólico en los 20 primeros días naturales del periodo impositivo el gallego, en los 20 días siguientes al devengo el castellano-leonés y en el plazo de 1 mes desde la fecha de devengo en el caso del castellano-manchego.

Por último, en la norma castellano-leonesa se prevé la posibilidad de que los sujetos pasivos opten por un fraccionamiento legal trimestral de la cuota, a ingresar en los 20 primeros días naturales de cada trimestre, sin garantías ni intereses de demora, siendo incompatible la opción con los aplazamientos y fraccionamientos de la normativa aplicable.

Paralelamente al canon, la ley gallega crea el FCA, que se integrará esencialmente con los recursos derivados del canon eólico y que se crea para la aplicación de actuaciones globales destinadas a la conservación, reposición y restauración del MA y reequilibrio territorial, preferentemente en aquellos municipios que se encuentren dentro de la línea de delimitación poligonal de un parque eólico, ya que nos encontramos ante una contaminación con mayor incidencia en lo local que en la comunidad en general. La ley castellano-manchega crea el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía como instrumento de consolidación del modelo energético regional y que se conformará con los recursos derivados del canon. En Castilla y León, los ingresos derivados del canon eólico se destinarán a la dotación del Fondo para la compensación de los suplementos territoriales de la Ley del Sector Eléctrico previsto en la disposición adicional segunda de la Ley 9/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas, y los recursos sobrantes se afectarán a la financiación de los programas de gasto relativos a la eficiencia energética industrial de la comunidad, conforme se determine en las leyes anuales de presupuestos generales.

3. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD

Las tres leyes de creación confieren a los impuestos creados naturaleza o finalidad extrafiscal y califican al impuesto como medioambiental. La utilización de tributos para la consecución de fines más allá de los puramente recaudatorios ha sido una práctica habitual en los países de nuestro entorno durante el siglo XX y lo sigue siendo en este. Ya nuestra Ley General Tributaria (LGT) de 1963 reconocía el carácter instrumental de los tributos en su artículo 4. Y el TC ha avalado esta práctica tanto con base en la propia Constitución como con base en el propio artículo 4 de la LGT 63¹⁰. En este sentido, es doctrina consolidada del TC que las CC. AA. pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados de la CE, de la LOFCA y de sus estatutos de autonomía (EE. AA.)¹¹.

En las CC. AA. debe concurrir, por tanto, la llamada doble competencia: competencia para el establecimiento del tributo y competencia en la materia que comprende el fin extrafiscal, como en estos tres casos concurre. Los cánones eólicos, por tanto, son creados con base en la doble competencia de las CC. AA.: la competencia para el ejercicio de la autonomía financiera que la CE reconoce a las CC. AA.¹² y la competencia para dictar normas de protección medioambiental adicionales a las estatales¹³. Por tanto, y siguiendo al TC, si la CE atribuye a las CC. AA. la posibilidad de establecer tributos propios, *ex* artículos 133.2 y 157.1 b) de la CE, y 51 del EAG, 9.2 c) del EACLM y 24.10 del EACL, respectivamente, desde el respeto a los principios proclamados en los artículos 6.2 y 3 de la LOFCA (STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 11.º) y dentro del marco de sus competencias (arts. 156.1 CE y 1.1 LOFCA), y resulta que las CC. AA. de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León han asumido, en virtud de sus normas estatutarias, competencias en materia de protección del MA y de régimen energético (arts. 27 EAG, 31 y 32 EACLM y 71 EACL), el establecimiento de un impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el MA no puede declararse contrario al orden constitucional de competencias. En conclusión, los cánones eólicos respetan el orden constitucional de competencias, de forma que son impuestos propios de cada una de las CC. AA. y constituyen un instrumento de su política medioambiental.

¹⁰ En la actualidad, es el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), el que legitima el uso instrumental de los tributos, a cuyo tenor, «Los tributos son los ingresos públicos [...] con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

¹¹ Véase, por todas, la STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 2.º.

¹² Los fundamentos competenciales se hallan contenidos en los artículos 133, 156 y 157 de la CE y en los artículos 51 del Estatuto de Autonomía de Galicia (EAG), 9.2 c) del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha (EACLM) y 24.10 del Estatuto de Autonomía de Castilla y León (EACL).

¹³ Los fundamentos competenciales se hallan contenidos en los artículos 149.1.23 y 148.1.9 de la CE y en los artículos 27 del EAG, 31 y 32 del EACLM y 71 del EACL.

En la creación de tributos medioambientales, las CC. AA. están fuertemente constreñidas tanto por los principios consagrados en el derecho comunitario como por el debido respeto de los límites establecidos en el bloque de la constitucionalidad¹⁴.

Del análisis de las tres figuras objeto de estudio podemos concluir que no apreciamos que ninguna de ellas infrinja la normativa comunitaria, de forma que los cánones eólicos no suponen derechos arancelarios sobre el comercio intracomunitario, ni exacciones de efecto equivalente; tampoco constituyen restricciones cuantitativas al tráfico intracomunitario o medidas de efecto equivalente, ni pueden considerarse como ayudas de Estado. Por último, tampoco son tributos internos discriminatorios.

Por su parte, en el establecimiento de los cánones eólicos se ha respetado el principio de solidaridad, no afectando al equilibrio económico de las diferentes regiones españolas.

El territorio constituye un elemento fundamental en el ejercicio del poder de cualquier Estado. Así también es un elemento clave en el ejercicio por parte de las CC. AA. de sus poderes, entre ellos, el poder tributario. En este ámbito, el artículo 9 de la LOFCA, que desarrolla los límites contenidos en el artículo 157.2 de la CE, establece, en sus letras a) y b), dos límites que tienen su razón de ser en el principio de territorialidad. Podemos concluir que la configuración de los cánones eólicos respeta el principio de territorialidad, ya que los impuestos no se proyectan hacia bienes situados fuera de los ámbitos territoriales propios de cada CA. Por su parte, la letra c) del artículo 9 de la LOFCA desarrolla el principio de no interferencia económica contenido en el artículo 157.2 de la CE. Podemos concluir que los cánones eólicos tampoco vulneran este principio¹⁵.

El análisis de los principios inspiradores del sistema tributario español requiere un estudio más profundo, que se va a centrar en el respeto a los principios de generalidad e igualdad, de capacidad económica y el respeto a la prohibición de doble imposición establecida en el artículo 6 de la LOFCA.

Para que los tributos analizados sean conformes con el principio de generalidad, sus hechos imponibles deberán estar definidos de forma que no se exima de gravamen ninguna parcela que no venga justificada en el principio de justicia tributaria. Los supuestos de no sujeción o de exención contenidos en las normativas de creación vienen justificados o bien por no formar parte de la

¹⁴ Lafont Sendino (2007, pp. 84-87). Por lo que respecta al derecho comunitario, han de respetarse las prohibiciones establecidas en los artículos 25-27 del TCE (la de establecimiento de derechos arancelarios sobre el comercio intracomunitario o exacciones de efecto equivalente), artículo 28 (la de establecimiento de restricciones cuantitativas al tráfico intracomunitario y medidas de efecto equivalente), artículo 90 (la de establecimiento de tributos internos discriminatorios), artículos 87-89 (la de ayudas de Estado) y artículo 71 (cláusula *standstill* en materia de transporte o prohibición de efectos desfavorables respecto a los transportistas nacionales). En cuanto al bloque de la constitucionalidad, deben respetarse los siguientes principios: el de solidaridad (arts. 156.1 y 45.2 CE), que debe garantizar el equilibrio económico entre las diversas regiones españolas, sin que puedan existir diferencias que impliquen privilegios económicos o sociales (art. 138.2 CE); el de coordinación con la Hacienda estatal (art. 156.1 CE); el de libertad de circulación y establecimiento de personas y la libertad de circulación de bienes (art. 139 CE), de mercancías o servicios (art. 157.2 CE); el de territorialidad (art. 157.2 CE), y los principios propios del sistema tributario (art. 31 CE y arts. 6-9 LOFCA).

¹⁵ Para un análisis más extenso de estos principios, véase García Novoa, C. (2007, pp. 57-58 y 58-61).

realidad económica gravada (supuesto de no sujeción de la ley gallega), o bien, por la concurrencia de un interés público con una mayor protección, ya sea por la vertiente subjetiva (cuando una administración pública es la titular) o por la vertiente objetiva (el autoconsumo eléctrico o cuando el objetivo del parque es la investigación, la innovación y el desarrollo tecnológicos). Además los elementos esenciales del tributo no deberán suponer ninguna discriminación en el ámbito gravado. Así, la configuración de los cánones eólicos responde, como luego veremos con mayor detenimiento, a la consecución de la finalidad pretendida de protección medioambiental. Podemos concluir, por tanto, que los impuestos eólicos respetan el principio de generalidad constitucionalmente protegido.

Se ha venido sosteniendo desde los inicios del ejercicio de la potestad tributaria de las CC. AA., como argumento en contra, que el establecimiento de un impuesto por parte de una CA que grava un hecho imponible determinado infringe de por sí el principio de igualdad establecido en la CE, por poner en una situación más gravosa a los afectados por el impuesto en el ámbito territorial de la CA, frente a sujetos equivalentes que resultarían no sujetos fuera de su ámbito territorial¹⁶. Ahora bien, siguiendo la doctrina constitucional en la materia, el hecho de que un tributo sea exigido en una CA determinada y no en otras y, por lo tanto, afecte solo a los contribuyentes que en su ámbito territorial realicen el hecho imponible, no infringe el principio de igualdad tributaria¹⁷. También se ha esgrimido la infracción del principio de igualdad, cuando un tributo recae sobre un determinado y concreto grupo de contribuyentes y no sobre otros que, a juicio de los recurrentes, deberían estar sujetos también¹⁸. En este sentido, el principio de igualdad, en la vertiente interpersonal, garantizado por el artículo 14 de la CE, supone al legislador el deber de dar el mismo tratamiento a aquellos que se encuentren en situaciones jurídicas iguales, prohibiendo toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada con dicha justificación (entre otras, SSTC 114/1987, 164/1994 y 291/1994). La propia CE se refiere al alcance del principio de igualdad que se refleja en materia tributaria en el artículo 31.1. «La igualdad ante la ley [...] tributaria [...] resulta, pues, in-

¹⁶ Como muestra de ello, la letra h) del punto 1 de los antecedentes de la STC 37/1987, de 26 de marzo, o la letra d) del punto 1 de los antecedentes de la STC 186/1993, de 7 de junio.

¹⁷ «El principio constitucional de igualdad no impone que todas las comunidades autónomas ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas comunidades autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.º de la CE, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de derechos y al cumplimiento de deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales» (FJ 10.º, STC 37/1987) «pero no, desde luego, una absoluta identidad en las mismas» (FJ 3.º, STC 186/1993).

¹⁸ Algunos autores, como Fernández López (2010a, p. 118) y Gómez Porras (2012, pp. 23-27 y 46), contemplan la posibilidad de que se esté infringiendo, por cuanto no gravan sujetos o actividades que podrían estar produciendo un daño al MA equiparable al provocado por los parques eólicos. García Novoa (2010, pp. 56-57) defiende que no existe infracción del principio de igualdad, ya que el legislador es libre de configurar el tributo y, en concreto, el elemento subjetivo del mismo.

disociable de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, [...]), enunciados en el artículo 31.1 de la CE. (SSTC 27/1981, 230/1984, 54/1993 y 209/1998, entre otras). Bajo nuestro punto de vista, este principio es respetado por los cánones eólicos.

El principio de capacidad económica impone al legislador la obligación de gravar la capacidad económica «allí donde la riqueza se encuentre» (FJ 4.º, STC 27/1981, de 20 de julio), basta que «exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio quede a salvo» (FJ 13.º, STC 37/1987, de 26 de marzo, y FJ 4.º a), STC 186/1993, de 7 de junio)¹⁹. Lo que será rechazable es que se graven riquezas aparentes o inexistentes²⁰.

Se ha esgrimido por un sector de la doctrina que los tributos con fines medioambientales desconocen absolutamente el principio de capacidad económica. Este cuestionamiento, sin embargo, se encuentra ampliamente superado²¹. Los tributos medioambientales son tributos de naturaleza extrafiscal cuya finalidad principal no es la financiación general de los gastos públicos, sino la consecución de objetivos determinados por la política medioambiental y, con carácter general, la protección del MA. Se diferencian de los tributos con fines fiscales precisamente en la finalidad perseguida, que, en estos últimos, sí es la financiación de los gastos públicos, motivo por el cual el fundamento lógico de dicha contribución será la riqueza de los llamados a contribuir, en definitiva, su capacidad económica. Sin embargo, en el tributo medioambiental, siendo su finalidad la protección del MA, el criterio más justo para determinar la carga tributaria será la capacidad de dañar el MA que tenga el obligado al pago, en definitiva, será el principio «quien contamina, paga» (QCP) el que inspirará la estructura del tributo²². Ahora bien, el hecho de que el fundamento de los tributos medioambientales lo constituya el principio QCP no significa que dichos tributos desconozcan el principio de capacidad económica, siempre que la riqueza «exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto»²³. Pero, ¿es la capacidad

¹⁹ En la primera de las sentencias citadas sostiene el TC, que no se lesiona el principio de capacidad económica solo porque el impuesto controvertido «recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo –que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal– es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto». En la segunda, sostiene que «no es discutible que esa capacidad existe, pues el hecho de que el impuesto recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para determinados fines rústicos, es un dato de significado social y económicamente negativo que, como ya advertimos en la STC 37/1987, fundamento jurídico 13, revela la titularidad de una riqueza real o potencial; es decir, la titularidad de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto».

²⁰ Véanse STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 10.º; STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4.º; STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8.º.

²¹ Así lo sostiene García Novoa (2007, pp. 67-69).

²² Soler Roch (2008, pp. 87-90) hace un análisis pormenorizado de la finalidad y fundamentos de los tributos medioambientales por contraposición a la finalidad y fundamentos de los tributos de financiación.

²³ FJ 13.º, STC 37/1987, de 26 de marzo, y FJ 4.º a), STC 186/1993, de 7 de junio.

de contaminar un indicador de riqueza potencial y, por ende, de capacidad económica? Para nuestro TC así es, ya que en las diferentes sentencias en las que examina la acomodación de los tributos ambientales a lo dispuesto en el artículo 6 de la LOFCA, su análisis se basa en estudiar la capacidad económica gravada por dichos tributos para contraponerla con la capacidad económica gravada por los impuestos con los que supuestamente colisionan y determinar si ambos tributos gravan o no la misma capacidad económica, ya que, en caso de hacerlo, se estaría contraviniendo lo dispuesto en el artículo 6 de la LOFCA. Esta es la argumentación sostenida también por el TSJG en el FJ 4.º de su Sentencia 602/2001, de 3 de julio²⁴, a cuyo tenor la capacidad económica reside en los procesos de producción que ocasionan la contaminación o el daño al MA y se revelan como gastos que no figuran en la cuenta de resultados. En esta sentencia está el TSJG aplicando las tesis que fundamentan la necesidad de que la estructura de costes de las empresas incluya los costes que son externalizados a la sociedad, costes que serán los indicadores de capacidad económica. En definitiva, se asocia la capacidad económica a la existencia de una manifestación clásica de riqueza (la realización de una actividad económica, la titularidad de unos bienes o la realización de un gasto o un consumo) que conlleva un riesgo de contaminar o que, directamente, contamina. Ahora bien, no en todos los supuestos en los que hay capacidad de contaminar hay asociada o implícita una capacidad económica²⁵. Esto ha llevado a un sector de la doctrina a fundamentar los tributos medioambientales más que en el principio de capacidad económica, en el principio de equivalencia²⁶. Este es un principio clásico en materia de contribuciones especiales; e, igualmente, en materia de tasas por contraposición al principio de beneficio en materia de precios. Ahora bien, el principio de equivalencia se basa en la igualdad de las prestaciones-contraprestaciones entre sujetos activos y pasivos. Es decir, que se basa en la equivalencia en términos de valoración, de los dos componentes de la ecuación: a un lado de la igualdad estaría la utilidad derivada o beneficio particular recibido o percibido por el obligado al pago por la «prestación de servicio» por parte de la administración o bien el coste de prestación de dicho servicio; y, al otro, la contraprestación entregada por el obligado al pago en concepto de contribución especial o de tasa. Y en los tributos medioambientales, no hay una prestación de servicio al obligado al pago; la contraprestación, la carga tributaria, es equivalente a la valoración del coste en términos de contaminación que el obligado al pago traslada a la comunidad. Estaríamos ante una suerte de «enriquecimiento injusto» del obligado al pago, si no se le hiciera internalizar el coste del daño al MA trasladado a la comunidad o ante un «empobrecimiento injusto» de la capacidad contributiva de la comunidad al tener que asumir el coste medioambiental, ya fuere en términos de contaminación, como en términos de partida presupuestaria, para la prevención o restauración del daño, con cargo al resto de tributos que se asumen con base en la capacidad contributiva de cada quien.

²⁴ Argumentos reiterados en el FJ 3.º de la STSJG 1298/2003, de 30 de septiembre, y en las SSTSJG de 29 de enero y de 6 de febrero de 2004, entre otras.

²⁵ Soler Roch (2008, p. 92) pone como ejemplo el consumo de agua y la consiguiente producción de aguas residuales en los usos domésticos gravados por el canon de saneamiento valenciano, que cuestiona su relación con la capacidad económica del obligado al pago, cuando el hecho gravado es una circunstancia inevitable y relacionada con la supervivencia humana. También analizamos este aspecto en Lafont Sendino (2007, p. 93), especialmente en la nota a pie de página número 66.

²⁶ García Novoa (2007, p. 68) y (2010, p. 21).

Por último, por lo que respecta a la interpretación del artículo 6 de la LOFCA, es necesario precisar que el TC incardina la interpretación de los límites contenidos en el bloque de la constitucionalidad en el contexto de la interpretación sobre el principio de autonomía financiera de las CC. AA. «Este principio de "autonomía financiera" de las comunidades autónomas implica la capacidad de las comunidades autónomas para acceder a un sistema adecuado –en términos de suficiencia– de ingresos de acuerdo con los artículos 133.2 y 157.1 CE. La autonomía financiera de los entes territoriales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les sean encomendadas; es decir, para posibilitar y garantizar el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los artículos 137 y 156 CE» (por todas, SSTC 289/2000, FJ 3.º; 96/2002, FJ 2.º, y 168/2004, FJ 4.º). Sostiene el Alto Tribunal que las CC. AA. pueden utilizar instrumentos fiscales para alcanzar dicha autonomía y que igualmente pueden utilizar instrumentos extrafiscales (SSTC 37/1987, FJ 13.º; 186/1993, FJ 4.º, y 276/2000, FJ 4.º, entre otras), siempre que lo hagan «dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos estatutos de autonomía» (SSTC 37/1987, FJ 13.º, y 164/1995, FJ 4.º).

El artículo 6 de la LOFCA contenía antes de su modificación por la Ley orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, dos límites al poder tributario propio de las CC. AA.: los hechos impositivos gravados por el Estado (apartado 2) y las materias impositivas reservadas a las corporaciones locales (apartado 3). La diferencia del alcance de los límites contenidos en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA la basaba el TC en la diferenciación entre los conceptos de hecho imponible y materia imponible, que tiene sentada ya desde la STC 37/1987 (FJ 14.º)²⁷, de suerte que lo que prohíbe el artículo 6.2 de la LOFCA es la duplicidad de hechos impositivos estrictamente, mientras que el artículo 6.3 de la LOFCA prohíbe cualquier gravamen autonómico que recaiga sobre la fuente de riqueza gravada por un tributo local. Ahora bien, si el impuesto autonómico gravase realmente la actividad contaminante, estaría gravando una fuente de riqueza distinta a la gravada por el impuesto local y, por tanto, no se quebraría lo dispuesto en el artículo 6.3 de la LOFCA (FJ 5.º, STC 289/2000)²⁸. Si el impuesto

²⁷ El primero de esos límites «no tiene por objeto impedir a las comunidades autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado» [STC 186/1993, F. 4 c)], sino que "lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente" [STC 37/1987, F. 14; y en términos similares STC 186/1993, F. 4 c)]. Es decir, la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base. Por el contrario, el segundo límite reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en tela de juicio, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible. En este segundo supuesto, que es el aquí enjuiciado, resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico».

²⁸ El TC sostiene que si el impuesto controvertido «gravase la actividad contaminante internalizando los costes derivados de actuaciones "distorsionadoras del medio ambiente" –como dice la exposición de motivos de la ley– ninguna tacha cabría hacerle desde la perspectiva del artículo 6.3 LOFCA», ya que «ambos impuestos gravarían fuentes de riqueza distintas y, en consecuencia, afectarían a materias impositivas dispares».

fuera promulgado con un pretendido carácter finalista, este carácter finalista deberá materializarse «en unos términos que puedan reputarse respetuosos con la prohibición de doble imposición establecida en el artículo 6.3 de la LOFCA» y ese análisis deberá hacerse a la vista de la regulación del propio tributo (FJ 10.º, STC 168/2004), debiendo dilucidar en último término si el objeto del impuesto controvertido es el mismo que el objeto del impuesto local contrapuesto o, por lo contrario, «tiene un objeto distinto, al someter a tributación una diferente manifestación de capacidad económica. Y para realizar esta indagación es preciso partir del análisis del tributo local con el que se compara el gravamen autonómico cuestionado, con el fin de determinar cuál es la verdadera fuente de riqueza gravada por el mismo» (FJ 6.º, ATC 417/2005; FJ 5.º, STC 179/2006, y FJ 7.º, ATC 456/2007).

La modificación legislativa operada por la Ley orgánica 3/2009 afectó especialmente al artículo 6.3 de la LOFCA, pues antes de la reforma los tributos que establecieran las CC. AA. no podían recaer sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales, mientras que con la redacción vigente estos no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales. Para llevar a cabo este estudio será preciso analizar no solo el propio elemento configurado como hecho imponible, sino todas las circunstancias seleccionadas por el legislador para dar lugar a los hechos impositivos: el elemento subjetivo (sujeto pasivo), los supuestos de no sujeción y de exención, el elemento cuantitativo (base imponible, tipo de gravamen, cuota y bonificaciones o deducciones) y la posible concurrencia de fines extrafiscales²⁹.

Bajo nuestro punto de vista, la estructura tributaria de los cánones eólicos responde a la finalidad extrafiscal que manifiestan perseguir³⁰. Así, el sujeto pasivo es la persona que explota los elementos gravados, el productor del daño ambiental, en definitiva, aquel que se beneficia externalizando los costes medioambientales de su actividad para que sean asumidos por la colectividad. Al no contemplar la norma la figura de la repercusión tributaria, la carga recae sobre el productor del daño, sobre la persona que puede adoptar la decisión de reducir los costes medioambientales provocados por el parque eólico que explota³¹. De esta forma se cumple no solo el principio QCP,

²⁹ Por todas, véase la STC 96/2013, de 23 de abril, FJ 11.º.

³⁰ Para Adame Martínez (2010, p. 105) en el canon eólico gallego se dan cuatro características que denotan el carácter extrafiscal y, más en concreto, medioambiental del impuesto: la estructura del tipo de gravamen, el mínimo exento, la bonificación y la afectación de la recaudación. Lo mismo apunta Fernández López (2010a, pp. 119 y 122). También García Novoa (2010, p. 11) defiende que el canon eólico gallego es un impuesto extrafiscal. Para García de Pablos (2011), los cánones eólicos gallego y castellano-manchego solo formalmente pretenden una finalidad medioambiental, gravando en realidad la actividad económica generadora de energía eléctrica de origen eólico. Luchena Mozo (2012, p. 33) sostiene que el canon eólico castellano-manchego es un auténtico tributo contributivo con un revestimiento formal medioambiental para amparar su constitucionalidad. Para Gómez Porras (2012, pp. 7 y 44), los cánones eólicos son impuestos extrafiscales y, en concreto, impuestos ambientales. Casas Agudo (2013, p. 77) cataloga los cánones eólicos como verdaderos tributos ambientales.

³¹ Para Luchena Mozo (2012, p. 41), el legislador castellano-manchego debería haber regulado la obligación de repercusión del canon al consumidor final, ya que la modalidad más plausible de imposición ecológica es el gravamen de la entrega de productos o prestación de servicios contaminantes con traslación obligatoria. Casas Agudo (2013, p. 72) sostiene que la coherencia del tributo ambiental exige «elegir como sujeto pasivo a aquel sobre el que tenga más

sino también el principio de actuación en la fuente, principios consagrados en el artículo 174.2 del TCE. La base imponible está constituida por el número de aerogeneradores del parque eólico. Siendo el principal daño al MA la afección visual y paisajística, el elemento que mejor puede medir el daño al MA producido es precisamente el número de aerogeneradores. Es cierto que el legislador podría haber modulado este elemento cuantificador del daño en función de factores que agravaran o minoraran el daño al MA, como podría ser la altura de los postes o su volumen, la envergadura de las palas, el tamaño de la góndola, la extensión de la cimentación, la distancia entre aerogeneradores, el ruido provocado, el lugar de ubicación y su proximidad a lugares de mayor valor paisajístico o medioambiental, según fuera más o menos merecedor de una protección especial o cualificada u otros³². Ahora bien, lo cierto es que el verdadero impacto se produce por la magnitud, tamaño o extensión del parque eólico y ello viene directamente asociado al número de aerogeneradores instalados³³. Por último, la cuantificación de la carga tributaria también cuenta con elementos que demuestran que el tributo cumple con la función incentivadora/desincentivadora y con la función retributiva. En primer lugar, el tipo de gravamen gallego y el castellano-manchego establecen un mínimo exento, de forma que aquellos parques que no superen los 3 o 2 aerogeneradores respectivamente, no tributan; esta estructura de la carga tributaria responde a la aceptación de un umbral de tolerancia de contaminación. En segundo lugar, los tres tributos tienen un tipo de gravamen progresivo, de forma que, en su caso, superado el mínimo exento, el tipo de gravamen cumple una función retributiva y, en los mayores tramos, cumplirá también una función incentivadora/desincentivadora, de manera que la persona que explota el parque esté motivada en minorar el número de aerogeneradores que lo componen. Por otra parte, el canon eólico gallego establece una bonificación que además de fomentar el avance tecnológico y la repotenciación de los aerogeneradores cumple también esa función incentivadora para la minoración del número de aerogeneradores, aun cuando no se consiguiera saltar a un tramo con un tipo de gravamen inferior. Por último, los ingresos prove-

incidencia el incentivo fiscal, que no es otro que la empresa contaminante y no el consumidor final». El productor del daño al MA no suministra de forma directa su producto, la electricidad, al consumidor final, motivo por el que, en nuestra opinión, el tributo sería difícilmente repercutible a aquel. Lo que no implica que el coste impositivo no pudiera ser trasladable vía precio, teniendo en cuenta que la electricidad generada por la energía eólica sería uno de los diferentes componentes del producto último suministrado al consumidor final. Si bien entendemos que lo verdaderamente efectivo desde el punto de vista medioambiental es que el coste sea asumido por el productor, que puede adoptar decisiones para disminuir el daño, ya que el consumidor final «difícilmente» puede discriminar la fuente de producción de la electricidad que consume y, por tanto, elegir una fuente que produzca menor daño al MA.

³² La Confederación de Empresarios de Galicia, en su voto particular al Dictamen 4/2009, de 22 de octubre, sobre el anteproyecto de ley por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental, sugiere que se valore la modificación del canon para mejorar la definición del canon en relación con su naturaleza extrafiscal, apuntando que se tengan en cuenta en la base imponible variables que incidan directamente en el impacto visual, como el volumen o altura del fuste, la longitud de las palas, el tamaño de la góndola, la extensión de la cimentación, la distancia entre los aerogeneradores, la situación concreta en el medio natural, etc. (p. 13). Disponible en <<http://www.ces-galicia.org/ditames>>.

³³ Comparte esta opinión Casas Agudo (2013, pp. 73-74). Regueiro Ferreira, R. M. (2011, p. 108) señala como criterio para medir el daño al MA, entre otros, la densidad del parque eólico (número de aerogeneradores/km²), por parecerle más razonable que el mero número de aerogeneradores.

nientes del canon se afectan a la realización de actuaciones medioambientales a través de la constitución de un fondo destinado a las actuaciones concretas que determine la ley de presupuestos de cada año, concurriendo también la función reparadora. Por tanto, podemos concluir que los cánones eólicos se configuran de una forma coherente a la finalidad proclamada: la protección del MA.

El análisis comparativo de los cánones eólicos con el IBI, con el IAE, con el impuesto sobre la electricidad (IE) y con el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) nos permite llegar a la conclusión de que los cánones eólicos no gravan los hechos impositivos gravados por dichos tributos.

Constituye el hecho imponible del IBI la titularidad de los bienes inmuebles rústicos y urbanos y de los inmuebles de características especiales, o de una concesión administrativa sobre los mismos o de un derecho real de usufructo o de superficie sobre los mismos, el sujeto pasivo es la persona que ostenta dicha titularidad y se cuantifica el impuesto con base en su valor catastral. En definitiva, el IBI grava la capacidad económica que se pone de manifiesto mediante la titularidad de los bienes gravados y se mide por su valor catastral. La contraposición de este impuesto con las figuras analizadas nos lleva a la conclusión de que los cánones eólicos no contravienen el artículo 6.3 de la LOFCA por cuanto no gravan el mismo hecho imponible que el IBI³⁴. El hecho imponible de los cánones lo constituye la generación de afecciones o impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, el sujeto pasivo es la persona que produce dichos impactos o afecciones, en definitiva quien explota los aerogeneradores instalados en el parque eólico, que no tiene por qué ser el titular de los bienes, y la cuantificación del impacto se realiza en función del número de aerogeneradores instalados, cuantificación del daño que no se asocia en ningún modo al valor de las instalaciones.

Por su parte, el hecho imponible del IAE está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto, siendo el sujeto pasivo el titular de la actividad y cuantificándose el impuesto por cada Kw de potencia instalada en los aerogeneradores. La capacidad económica gravada es la derivada del ejercicio de una actividad, la actividad de producción de energía eléctrica y se cuantifica en función de los Kw de potencia instalada. Por su parte, los cánones eólicos gravan las afecciones producidas por los aerogeneradores instalados, estén generando o no energía eléctrica, cuantificando el daño ambiental por el número de aerogeneradores instalados y no por la potencia instalada. Además debemos hacer dos precisiones: la primera es que aunque no hubiera actividad de producción de energía eléctrica, motivo por el que no se devengaría el IAE, sí se

³⁴ La misma opinión defienden García Novoa (2010, pp. 42-47) y Gómez Porras (2012, pp. 13 y 45). Tanto Luchena Mozo (2012, p. 37) como Casas Agudo (2013, pp. 67-70) apuntan que, aun cuando tras la modificación del artículo 6.3 de la LOFCA quedaría descartada la doble imposición, sí cabría producirse un supuesto de sobreimposición «que podría conducir a cierta confiscatoriedad proscrita en el art. 31 CE».

estarían produciendo los impactos ambientales, motivo por el que sí se devengaría el canon eólico³⁵; la segunda, que si el parque no supera los 3 aerogeneradores en Galicia o 2 en Castilla-La Mancha, no se devengaría el canon eólico, por entender que no se produce el impacto adverso gravado, mientras que sí se devengaría el IAE. Por otra parte, podría discutirse la colisión del canon castellano-leonés por cuanto el tipo de gravamen se gradúa en función de la potencia instalada en el aerogenerador. Pero lo cierto es que la cuantificación de dicho canon se asocia al número de aerogeneradores, aun cuando el tipo de gravamen se module en función de la potencia instalada, lo que no puede asimilarse al gravamen del IAE. Por tanto, aun cuando es cierto que ambos tributos inciden sobre capacidades económicas íntimamente ligadas entre sí, cada uno de ellos grava una capacidad económica diferenciada³⁶: el IAE la capacidad económica derivada del ejercicio de una actividad económica, capacidad económica que viene medida en función de la potencia instalada y con independencia del mayor o menor daño al MA producido; el canon eólico, la capacidad asociada a un proceso productivo que incide en el MA y que no interioriza en su cuenta de resultados el coste medioambiental provocado por la utilización de aerogeneradores. En este caso, la medida del daño al MA viene asociada al número de aerogeneradores del parque eólico. Es evidente y notorio que cuanto mayor sea el parque eólico, mayor impacto producirá en el paisaje y en el MA³⁷.

³⁵ En este punto, conviene hacer una precisión, con respecto a la medida establecida en las figuras tributarias de graduación de la carga tributaria en atención a los días de explotación. Esta medida no es de aplicación a todo el periodo de vida del parque eólico, sino únicamente en el primer año de vida del parque eólico y en el último año y ello ajustando el tipo de gravamen anual al periodo de producción del daño al MA, cuando este es inferior al año. De acuerdo con lo dispuesto en cada una de las normas, el primer año de funcionamiento de un parque, el canon se calcula prorrateando el número de días que ha estado en funcionamiento respecto al número total de días del año/trimestre, por cuanto el periodo impositivo abarca desde la fecha de formalización del acta de recepción de la obra del parque hasta el último día del año/trimestre natural. Lo mismo sucede en el año de desmantelamiento del parque, ya que, en dicho año, el periodo impositivo se extiende desde el primer día del año/trimestre natural hasta la fecha de desmantelamiento del parque. Por tanto, en el primer caso, se entiende que el daño al MA gravado por el canon eólico se comienza a producir con todos sus elementos instalados (medida de la base imponible), momento que queda oficialmente formalizado mediante la correspondiente acta de recepción de la obra del parque, tributando desde su fecha de formalización, con independencia del momento en que el parque empieza a producir. Igualmente, deja de producir efectos nocivos para el MA, cuando se entiende totalmente desmantelado el parque, no cuando hace paradas de producción o cuando cesa definitivamente en su actividad de producción.

³⁶ Comparten este parecer García Novoa (2010, pp. 41-42) y Gómez Porras (2012, pp. 14 y 45). Sin embargo, para García de Pablos (2011) los cánones eólicos gallego y castellano-manchego pueden generar problemas de doble imposición con el IAE.

³⁷ Podemos acudir a un mero ejemplo práctico para constatar que ambos tributos no están gravando la misma capacidad económica. Un parque eólico de 10 aerogeneradores con una potencia total instalada de 5 Mw tributaría por el canon eólico gallego, 4.100 euros por cada aerogenerador, en definitiva 41.000 euros/año; en Castilla-La Mancha, 871 euros/aerogenerador y trimestre, lo que resulta un importe anual de 34.840 euros. En Castilla y León, haciendo la suposición de que todos los aerogeneradores tienen la misma potencia instalada (por tanto, 500 kw cada uno), tributaría por 38.000 euros/año. Si el titular de la actividad de explotación del parque eólico decidiera repotenciar sus aerogeneradores y, por tanto, manteniendo la potencia del parque de 5 Mw, redujera el número de aerogeneradores a 5 (cada uno de ellos, por tanto, tendría una potencia instalada de 1 Mw), en Galicia tributaría 11.500 euros/año, en Castilla-La Mancha, 9.780 euros/año, y en Catilla y León, 30.000 euros/año. Y si decidiera, manteniendo la potencia de 5 Mw, reducir su parque hasta 3 aerogeneradores, en Galicia no tributaría por el canon eólico, en Castilla-La Mancha pagaría un canon eólico de 868 euros/año, y en Castilla y León, tributaría 25.500 euros/año. En cualquiera de los

Por lo que respecta al IE, hasta el 31 de diciembre de 2014 estaba configurado como un impuesto especial de fabricación, cuyo hecho imponible estaba constituido por la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica clasificada en el código NC 2716, cuantificando la carga tributaria en función de la energía suministrada. A partir del 1 de enero de 2015 constituye el hecho imponible del impuesto el suministro de energía eléctrica, así como el autoconsumo de energía eléctrica, siendo el sujeto pasivo quien realice suministros de energía eléctrica al consumidor y quien consuma la energía eléctrica generada por sí mismo y cuantificándose la carga tributaria en relación con la energía suministrada o consumida. En ambos casos la carga tributaria es soportada por el consumidor de la energía. Por tanto, los tributos analizados no gravan la misma materia, no infringiéndose, en este caso, el artículo 6.2 de la LOFCA.

Por último, constituye el hecho imponible del ICIO la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siendo el sujeto pasivo, a título de contribuyente, el dueño de la construcción, instalación u obra, sea o no propietario del inmueble sobre el que se realice aquella y a título de sustituto, quien solicite la correspondiente licencia o presente la correspondiente declaración responsable o comunicación previa o quien realice la construcción, instalación u obra; la base imponible viene constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, en definitiva, el coste de ejecución material de aquella, el tipo de gravamen será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 4% y el devengo se produce en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, siendo un impuesto instantáneo. La comparación de los elementos esenciales del ICIO con los de los cánones eólicos (impuestos periódicos) nos llevan a concluir que estos últimos no están gravando la misma capacidad económica, motivo por el que no se infringiría el artículo 6.3 de la LOFCA³⁸.

4. REVISIÓN DE LA JURISPRUDENCIA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA, CONSTITUCIONAL Y EUROPEA

El establecimiento de los tres cánones ha sido fuertemente contestado por los llamados a satisfacerlo, entablado todos los recursos previstos en la normativa. Así, el asunto ha sido analizado en sede de los órganos económico-administrativos de las tres CC. AA., en los respectivos TSJ y finalmente los asuntos han llegado al TS, al TC y al TJUE.

En concreto, en la Comunidad Autónoma de Galicia, primera en establecer el canon eólico, se recurrieron directamente ante el TSJG las dos órdenes del año 2010, mediante las que se apro-

tres supuestos analizados, la carga tributaria derivada del IAE sería exactamente la misma, por cuanto se determina en función de la potencia instalada y esta no ha variado. Por tanto, los impuestos no gravan la misma capacidad.

³⁸ Tampoco para Adame Martínez (2010, pp. 110-111) colisiona el canon eólico gallego con el ICIO. Para García de Pablos (2011), sin embargo, los cánones eólicos gallego y castellano-manchego pueden generar problemas de doble imposición con el ICIO.

baban los modelos de autoliquidación³⁹ y de declaración⁴⁰. De igual forma, se recurrió la orden del 2014⁴¹ que sustituyó a las dos anteriores⁴². En todos los procesos el TSJG refrendó el canon. Las sentencias del TSJG fueron sucesivamente recurridas en casación ante el TS, que dictó cuatro sentencias desestimatorias⁴³.

Las órdenes de la CACL⁴⁴ fueron igualmente recurridas ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (TSJCL). En todos los procesos, el TSJCL⁴⁵ avala el tributo cuestionado. Las sentencias fueron recurridas en casación ante el TS, que resolvió mediante dos sentencias desestimatorias⁴⁶.

Por lo que concierne al canon eólico castellano-manchego, también fue recurrida ante el TSJCLM su orden de aplicación⁴⁷. También en este caso, el TSJCLM primero y el TS después,

³⁹ Orden de 7 de enero de 2010 por la que se aprueba el modelo de autoliquidación del canon eólico creado por la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crea el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental (DOG n.º 8, de 14 de enero de 2010).

⁴⁰ Orden de 15 de enero de 2010 por la que se aprueba el modelo de declaración de alta, modificación y baja del canon eólico creado 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 (DOG n.º 15, de 25 de enero de 2010).

⁴¹ Orden de 27 de enero de 2014, por la que se aprueban las normas de aplicación del canon eólico (DOG n.º 20, de 30 de enero de 2014).

⁴² La primera sentencia del TSJG recaída en estos procesos, la 730/2012, de 3 de diciembre, sentencia de la Sección 4.ª del TSJG, desestimó las pretensiones del recurrente avalando el canon eólico gallego. La sentencia fue recurrida en casación ante el TS. Al mismo tiempo, los otros cuatro recursos planteados contra las órdenes del 2010 se dirimían en la Sección 3.ª del TSJG. Esta sección, mediante providencia de 18 de octubre de 2013, abrió el trámite del artículo 35.2 de la Ley orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, dando traslado a las partes y al Ministerio Fiscal a los efectos de pronunciarse sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad ante el TC. Mediante cuatro Autos de 9 de enero de 2014 se acuerda no plantear la cuestión de inconstitucionalidad de los artículos 11 y 14 de la Ley 8/2009, recayendo finalmente el 12 de febrero de 2014, las Sentencias 191, 193, 201 y 202/2014. Estas sentencias también fueron objeto de casación ante el TS. Finalmente, el recurso contra la orden del 2014 fue dirimido en la Sección 4.ª, recayendo Sentencia el 10 de diciembre de 2014 (STSJG 727/2014), sentencia que fue igualmente recurrida en casación ante el TS.

⁴³ La primera sentencia del TS recayó el 10 de julio de 2014 (Roj: STS 2999/2014). El 25 de noviembre de 2015 recayó la segunda (Roj: STS 5163/2015), seguida de una tercera el 27 de noviembre de 2015 (Roj: STS 4882/2015) y de una cuarta, el 1 de diciembre de 2015 (Roj: STS 5303/2015).

⁴⁴ Orden HAC/112/2012, de 7 de marzo, por la que se aprueba el Modelo de Autoliquidación y las Normas de Gestión del Impuesto sobre la Afección Medioambiental causada por Determinados Aprovechamientos del Agua Embalsada, por los Parques Eólicos y por las Instalaciones de Transporte de Energía Eléctrica de Alta Tensión (BOCYL n.º 49, de 9 de marzo de 2012) y Orden HAC/184/2012, de 23 de marzo, por la que se crean y regulan el censo de instalaciones y contribuyentes del impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión y el censo de entidades explotadoras de vertederos (BOCYL n.º 66, de 4 de abril de 2012).

⁴⁵ En los procesos contra la orden que aprueba la autoliquidación y que se refieren al canon eólico recayeron las SSTSJCL 1556/2014, de 21 de julio; 1596/2014, de 24 de julio; 1584 y 1585/2014, de 23 de julio; 1795/2014, de 15 de septiembre, y 1806/2014, de 17 de septiembre; en los dos procesos entablados contra las dos órdenes y que se refieren al canon eólico, recayeron las SSTSJCL 1386/2014, de 30 de junio, y 1665/2014, de 30 de julio.

⁴⁶ Sentencias de 25 de noviembre de 2015 (Roj: STS 5001/2015) y de 8 de marzo de 2016 (Roj: STS 1011/2016).

⁴⁷ Orden de 18 de mayo de 2011, por la que se aprueban los modelos de declaración de alta, modificación y baja y de autoliquidación del canon eólico y se dictan las normas para su gestión (DOCM n.º 107, de 3 de junio de 2011). En

se pronunciaron de forma favorable a la exacción castellano-manchega. No obstante, en abril de 2016, el TSJCLM acuerda mediante dos autos plantear la cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, cuestiones que fueron inadmitidas mediante los Autos 183 y 185, de 15 de noviembre de 2016, aun cuando el TC entra en el análisis del canon eólico castellano-manchego en su confrontación con el IAE, llegando a la conclusión de que no colide con dicho impuesto, como veremos más adelante; el TSJCLM acuerda también, mediante cuatro autos plantear la cuestión prejudicial ante el TJUE, cuestiones sobre las que el TJUE se acaba de pronunciar, mediante Sentencia de 20 de septiembre de 2017.

Sintetizaremos en las próximas líneas la jurisprudencia del TS, los autos del TC, así como la sentencia del TJUE, abordando, de forma conjunta, cada una de las alegaciones planteadas contra los tributos cuestionados.

4.1. CARÁCTER FISCAL O EXTRAFISCAL DEL IMPUESTO E INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 6 DE LA LOFCA

Los recurrentes sostienen en síntesis que el fin de la norma es recaudatorio y no ambiental, que la finalidad extrafiscal es solo formal, que el tributo carece de una verdadera finalidad extrafiscal, destacando la inautenticidad de los fines del tributo y la falta de justificación del impacto ambiental negativo provocado por los parques eólicos y destacando, así mismo, la falta de congruencia entre los elementos esenciales del canon y su pretendida naturaleza de tributo ambiental en el análisis de su objeto imponible, de su hecho imponible, de los sujetos, de su base imponible, de los tipos de gravamen, de la cuota y de su recaudación, por lo que, en conclusión, el canon eólico está gravando una capacidad económica ya gravada por el IBI, el IAE, el IE y el ICIO, lo que vulneraría los apartados 3 y 2 del artículo 6 de la LOFCA.

Pues bien, con base en lo dispuesto en el artículo 2.1 de la LGT y de acuerdo con la doctrina constitucional recaída en la materia, el legislador puede configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales y, más en concreto, las CC. AA. pueden establecer tributos con carácter extrafiscal (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13.º, y 186/1993, de 7 de junio, F. 14.º), pero dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios del bloque de la constitucionalidad (CE, LOFCA y EE. AA.). La doctrina constitucional recaída sobre los límites establecidos en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, antes de la reforma operada en esta ley orgánica en el año 2009, se sustentaba en la

este caso, la orden sí fue anulada por la STSJCLM 7/2014, de 13 de enero, por defecto procedimental, si bien tanto en esta sentencia como en la Sentencia 182/2014, de 17 de marzo, se desestima la solicitud del planteamiento tanto de la cuestión de inconstitucionalidad ante el TC como de la cuestión prejudicial ante el TJUE. Ambas sentencias fueron confirmadas por Auto del TS de 23 de octubre de 2014 (Roj: ATS 9617/2014), la primera, y por STS de 25 de noviembre de 2015 (Roj: STS 5197/2015), la segunda. Además debemos citar una tercera Sentencia del TSJCLM, recaída el 13 de abril de 2015, la 327/2015, en la que se desestiman las pretensiones del recurrente al no apreciar la existencia de doble imposición ni con el IBI, ni con el IAE, ni con el ICIO.

contraposición de las nociones de «hecho imponible»⁴⁸ (art. 6.2 LOFCA) y «materia imponible»⁴⁹ (art. 6.3 LOFCA), concluyendo que en la delimitación con las corporaciones locales, la exclusión de la actuación de las CC. AA. era mucho mayor que en la delimitación con los tributos de ámbito estatal. La modificación de la LOFCA del año 2009 obedece a la voluntad del legislador de equiparar las limitaciones en el ejercicio de la potestad tributaria de las CC. AA. frente a tributos estatales y locales de forma que se asimilan las limitaciones contenidas en el artículo 6.2 y 6.3 de la LOFCA, con la finalidad de establecer un espacio fiscal autonómico más claro, de forma que la prohibición de doble imposición atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base (STC 122/2012, FJ 3.º). En definitiva, se pretende evitar la existencia de dobles imposiciones no coordinadas, de forma que se garantice que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con un sistema tributario acorde al artículo 31.1 de la CE (STC 210/2012, FJ 4.º). El análisis de contraposición que debe hacerse entre los tributos de acuerdo con esta doctrina deberá ir más allá de una mera confrontación de la definición de los hechos imponibles, ya que el hecho de que dicho análisis concluyera que las definiciones de los hechos imponibles son gramaticalmente idénticas, no conllevaría la infracción del ordenamiento, sino que debiera atenderse al análisis del resto de elementos tributarios conectados con el hecho imponible, es decir, con su aspecto subjetivo (sujetos pasivos), su aspecto cuantitativo (base imponible), la capacidad económica gravada, ya que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza, o los supuestos de no sujeción y exención, los elementos de cuantificación del hecho imponible y la posible concurrencia de fines extrafiscales⁵⁰.

El TS reproduce esta doctrina constitucional en las sentencias en las que analiza el canon ecólico gallego⁵¹ y el castellano-leonés⁵².

Antes de proseguir con el análisis de las figuras tributarias controvertidas, debemos señalar que el TS sostiene que el hecho de que **la finalidad** del tributo sea **fiscal o extrafiscal solo tiene relevancia**

⁴⁸ La noción de «hecho imponible», a que se refiere el apartado 2 del artículo 6 de la LOFCA para delimitar el ámbito de la potestad tributaria de las CC. AA. en relación con las competencias estatales, alude a una noción estrictamente jurídica, de modo que no se impide a las CC. AA. gravar objetos materiales o fuentes impositivas que ya lo están por el Estado, sino que lo que el precepto veda es la duplicidad de hechos imponibles, esto es, la doble imposición estrictamente tal (SSTC 37/1987, FJ 14.º; 186/1993, FJ 4.º; 289/2000, FJ 4.º; 168/2004, FJ 4.º; 179/2006, FJ 4.º).

⁴⁹ Ahora bien, la materia imponible alude a toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición. Se trata de una noción fáctica, no jurídica como la de «hecho imponible». De este modo, el «hecho imponible» sería una manifestación concreta de la «materia imponible». En relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes (SSTC 37/1987, FJ 14.º; 186/1993, FJ 4.º; 289/2000, FJ 4.º; 168/2004, FJ 4.º; 179/2006, FJ 4.º).

⁵⁰ Por todas, SSTC 194/2000, FJ 8.º; 276/2000, FJ 4.º; ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5.º; STC 122/2012, FF. JJ. 4.º y 7.º.

⁵¹ FJ 5.º 1 de la STS de 10 de julio de 2014 y FJ 2.º de la STS de 1 de diciembre de 2015.

⁵² FJ 5.º de la STS de 25 de noviembre de 2015 y FJ 6.º de la STS de 8 de marzo de 2016.

si se llegara a concluir que el canon eólico provoca una **doble imposición** con otro de los tributos ya establecidos (estatal o local), de forma que solo si se infiere que entre los dos tributos se dan las coincidencias repudiadas por el artículo 6 de la LOFCA, habría que desentrañar si aun siendo así pueden convivir ambos tributos porque el canon eólico tiene una finalidad no fiscal (FJ 4.º *in fine* y FJ 6.º de la STS de 27 de noviembre de 2015). Por tanto, llegados a este punto lo que procede es analizar si los cánones eólicos suponen una doble imposición de las prohibidas por el artículo 6 de la LOFCA.

4.1.1. Confrontación del canon eólico con el IBI

El TS estudia la figura del canon eólico gallego con respecto al IBI en sus Sentencias de 10 de julio de 2014, de 27 de noviembre de 2015 y de 1 de diciembre de 2015. En concreto, en la Sentencia de 27 de noviembre de 2015 hace un exquisito análisis de las figuras del canon eólico gallego y del IBI, comparando sus elementos tributarios, tal y como señala la doctrina constitucional, llegando a la conclusión de que no se infringe el artículo 6.3 de la LOFCA por las siguientes razones: «1.ª) Porque este impuesto autonómico grava a los titulares de la explotación del parque eólico, aunque no lo sean de la autorización administrativa para instalarlo ni de los aerogeneradores, por lo que se puede ser sujeto pasivo del canon eólico y no serlo al mismo tiempo del impuesto sobre bienes inmuebles. 2.ª) Porque el canon eólico se calcula en función del número de aerogeneradores que compongan el parque eólico, con independencia de cuál sea el valor catastral que se les haya atribuido, excluyendo de gravamen a aquellos que estén integrados en un parque eólico comprendido por hasta tres generadores, sea cual sea su valor catastral. **Si no grava a los mismos sujetos pasivos, no se calcula sobre la misma o semejante base imponible y ni siquiera recae sobre todos los parques eólicos, la colisión entre los hechos imposables de ambos tributos que prohíbe el artículo 6.3 de la LOFCA debe ser descartada, por más que habitualmente los sujetos pasivos del canon eólico gallego serán también los sujetos pasivos del impuesto sobre bienes inmuebles de categoría especial**»⁵³. A esta conclusión ya había llegado en la Sentencia de 10 de julio de 2014, en su FJ 5.⁵⁴

Las sentencias del TS recaídas en los recursos contra las sentencias del TSJCL no entran en el análisis de la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA. No obstante, en la Sentencia de 25 de noviembre de 2015 (Roj: STS 5001/2015), señala expresamente que siendo el primero de los recursos que va a resolver la Sala en relación con el canon eólico castellano-leonés no se ataca el punto más conflictivo, relativo a la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA, siendo que, en el proceso del que trae causa, sí se cuestionaba la duplicidad con el IBI, reproduciendo el TS en el FJ 1.º el análisis realizado por el TSJCL en la sentencia recurrida en casación (la 1596/2014), en la que concluye que el canon eólico castellano-leonés no tiene un hecho imponible idéntico al IBI,

⁵³ FJ 5.º. La negrita es nuestra. Este análisis es reproducido igualmente en el FJ 2.º de la STS de 1 de diciembre de 2015.

⁵⁴ «En cuanto a la duplicidad con el impuesto sobre bienes inmuebles, no se advierte la necesaria coincidencia de bases imposables prohibida en el artículo 6.3 LOFCA entre el gravamen autonómico del canon eólico y dicho impuesto local, [...], a lo que se une la dificultad para identificar que en ambos gravámenes el sujeto pasivo es el mismo». Reproducido en el FJ 2.º de la STS de 1 de diciembre de 2015.

una vez analizada la naturaleza, el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible y la cuota tributaria y que, por tanto, superan la prohibición establecida en el artículo 6.3 de la LOFCA.

Las sentencias del TS recaídas en los recursos contra las sentencias del TSJCLM no entran tampoco en el análisis de la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA, por cuanto la orden recurrida se anula por defecto procedimental, no entrando en el resto de alegaciones planteadas. No obstante, siendo el canon eólico castellano-manchego comparable en su casi totalidad al canon eólico gallego, el análisis de dicha figura por contraposición con el IBI debería conducirnos a la misma conclusión que en el caso gallego, es decir, que no se produce una duplicidad de las prohibidas por el artículo 6.3 de la LOFCA entre el canon eólico castellano-manchego y el IBI. Así viene a sostenerlo el TSJCLM en el FJ 2.º de su Sentencia 327/2015, de 13 de abril⁵⁵.

4.1.2. Confrontación del canon eólico respecto al IAE

El TS plasmó su análisis en el FJ 5.º de su Sentencia de 10 de julio de 2014⁵⁶, recogiendo el que había realizado el TSJG en sus Autos de 9 de enero de 2014 y que luego había traspuesto a sus cuatro sentencias 191, 193, 201 y 202 de 2014. En dichos autos se sostenía por el TSJG que la confrontación de la regulación del canon eólico gallego con la regulación del IAE le hacía dudar de la verdadera naturaleza y finalidad del canon eólico, lo que podría traducirse en la existencia de la duplicidad prohibida por el artículo 6.3 de la LOFCA. Y ello porque el presupuesto al que atiende el hecho imponible del canon es fácilmente reconducible al mero ejercicio de producción de energía eléctrica, ya que el aerogenerador es el único y exclusivo medio de producción de la energía eléctrica eólica, resultando imposible tanto disociar el aerogenerador de dicha producción, como disociar la contaminación ambiental de la producción de energía eléctrica de origen eólico. Por tanto, solo la existencia de una verdadera finalidad extrafiscal llevaría a la superación de la expulsión del canon eólico del ordenamiento jurídico, permitiendo una solución favorable a la no existencia de la duplicidad prohibida por el artículo 6.3 de la LOFCA. En el proceso judicial queda probada la existencia de una actividad por parte de la Xunta de Galicia a través de la que se puede comprobar la materialización de la afectación de la recaudación del canon a actuaciones medioambientales, lo que demuestra una *intentio legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el MA.

En nuestra opinión, no habría sido necesario acudir a esta argumentación, ya que desde nuestro punto de vista queda suficientemente claro que ambos tributos gravan diferentes hechos imponibles, estando conectado el canon eólico a la afectación medioambiental y el IAE a la capacidad económica derivada de la realización de una actividad económica, aun cuando dicha actividad económica esté íntimamente conectada con la producción de afectación medioambiental

⁵⁵ «es claro que no se puede admitir que dicho canon implique una doble imposición, en relación con otras categorías tributarias de alcance local. Así, en relación con el impuesto de bienes inmuebles (arts. 60 y 61, de la L.H. Locales), porque el sujeto, objeto y hecho imponible no solo son claramente diferenciables; sino con una teleología tributaria diferenciada, según la naturaleza de los impuestos (riqueza versus impacto medio-ambiental)».

⁵⁶ Análisis que es reproducido en el FJ 2.º de la STS de 1 de diciembre de 2015.

y ello porque el IAE a la hora de determinar el *quantum* de su gravamen atiende a la generación de riqueza por el desarrollo de la actividad sin que sea determinante en su fijación el hecho de que la actividad económica en sí misma considerada provoque o no daños medioambientales. Por otra parte, el canon eólico utiliza en la medición del daño al MA el parámetro más asociado a la afectación visual, el número de aerogeneradores y su estructura respeta los principios QCP, actuación en la fuente y cumple la función retributiva, la función incentivadora-desincentivadora y la función reparadora. Nos remitimos a lo ya expuesto en el epígrafe 3.

En esta línea se había pronunciado el TSJG en su Sentencia 730/2012, afirmando que el daño al MA producido por la instalación de aerogeneradores es evidente y notorio⁵⁷ y, por tanto, no precisa de prueba y que dicho daño debe ser internalizado por las empresas que lo provocan, de acuerdo con el principio QCP⁵⁸. Además de acuerdo con la doctrina constitucional, «El hecho imponible ecológico debe tipificar el daño producido al medio y su cuantía, incentivando conductas más limpias, reflejando cierta capacidad económica (real o potencial, STC 186/1993 [RTC 1993,186])» y la Ley 8/2009 cumple con dicha exigencia y ello porque determina la cuantía a pagar por el daño al MA producido en conexión con el número de aerogeneradores, porque establece un umbral de tolerancia que no se verá sometido a gravamen, porque modula gradualmente el gravamen en función de la mayor o menor contaminación, asociándola al tamaño del parque y porque establece bonificaciones para estimular al sujeto pasivo para rebajar el impacto medioambiental, en definitiva porque la estructura del impuesto incentiva a las empresas a rebajar el impacto medioambiental provocado por la instalación de los parques eólicos. Y, por último, también cumple una función reparadora, mediante la afectación de la recaudación a la prevención o reparación del daño ambiental que se pretende combatir y la creación de un fondo para ello (FJ 3.º).

De las sentencias del TS recaídas en los recursos contra las sentencias del TSJCL, solo la de 8 de marzo de 2016 analiza en su FJ 6.º la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA por duplicidad con el IAE, recordando el enjuiciamiento constitucional que suministra la STC 122/2012, en sus FF. JJ. 3.º a 7.º, sintetizados en el FJ 7.º de la STC 197/2012 y llegando a la conclusión de que no existe tal duplicidad, ya que el impuesto castellano-leonés «no grava el ejercicio de una actividad económica en sí misma considerada sino la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de ener-

⁵⁷ Con respecto al hecho notorio, debemos traer a colación el FJ 4.º de la STS de 10 de julio de 2014, en el que se concluye que «de la inteligencia de lo que supone la presencia de aerogeneradores en un espacio físico natural –ahí es en donde deben instalarse– se deduce sin gran esfuerzo intelectual la afirmación efectuada por la Sala de Galicia, estando en la presencia del conocimiento comunitario el daño paisajístico que la presencia de estos elementos, sin lugar a dudas, puede producir en el paisaje, el ambiente y el territorio».

⁵⁸ FJ 2.º: «resulta evidente que la instalación de aerogeneradores produce una interrupción en la armonía paisajística, debido a que se ocasiona una modificación y degradación del paisaje, alterando su aspecto original, y provocando la pérdida de buena parte del patrimonio natural gallego»; «la instalación de aerogeneradores y las infraestructuras que estos precisan (pistas y líneas de transporte de la energía) provocan un daño ambiental evidente y notorio, en los términos del artículo 281.4 Ley 01/2000 y, por lo tanto, no precisado de prueba. Daños que debe responder al criterio de que quien contamina paga y, en consecuencia, ser internalizados por las empresas responsables».

gía eléctrica en alta tensión», no pudiendo negarse además su finalidad extrafiscal corroborada por la afectación de sus ingresos a determinados gastos de acuerdo con las leyes de presupuestos.

Las sentencias del TS recaídas en los recursos contra las sentencias del TSJCLM no entran, como ya señalábamos en el subepígrafe anterior, en el análisis de la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA. No obstante, siendo el canon eólico castellano-manchego comparable en su casi totalidad al canon eólico gallego, el análisis de dicha figura por contraposición con el IAE debería conducirnos a la misma conclusión que en el caso gallego. Así viene a sostenerlo el TSJCLM en el FJ 2.º de su Sentencia 327/2015, de 13 de abril⁵⁹. En cualquier caso, cualquier duda de constitucionalidad que planteara el canon eólico castellano-manchego frente al IAE ha quedado recientemente resuelta por los Autos 183 y 185/2016 del TC. En ellos, viene a sostener que el canon no tiene un hecho imponible idéntico al del IAE, superando, por tanto, la prohibición del artículo 6.3 de la LOFCA, motivo por el que no resulta necesario examinar la supuesta falta de finalidad extrafiscal del tributo autonómico. De acuerdo con la fundamentación del TC, el IAE grava el mero ejercicio de la actividad económica mientras que la figura autonómica atiende al impacto medioambiental causado y así lo confirma el análisis de la estructura tributaria de las figuras contrapuestas. El objetivo del canon eólico es la lucha contra la contaminación visual y paisajística y, por tanto, lo relevante es el número de aerogeneradores, con independencia de su valor o potencia, por contraposición al IAE, en el que lo relevante es la capacidad de generar rendimientos, motivo por el cual su cuantificación se fundamenta en la potencia instalada. El legislador configura el tipo de gravamen del canon de modo que prevé un umbral máximo de tolerancia al deterioro provocado por los parques eólicos y una progresividad, elementos que van a motivar a los sujetos pasivos a reducir el daño al MA. Destaca, por último, el TC que el tributo tiene una finalidad extrafiscal⁶⁰. Este razonamiento le lleva a concluir que no se produce la doble imposición con el IAE prohibida por el artículo 6.3 de la LOFCA. Esta doctrina la entendemos perfectamente trasladable a las otras dos figuras impositivas, por lo que, ante un hipotético análisis de constitucionalidad, las conclusiones habrían de ser idénticas.

4.1.3. Confrontación del canon eólico respecto al IE

Sobre este punto concreto numerosas sentencias del TSJG⁶¹ se pronuncian, si bien de forma concisa, que no solo no existe solapamiento con el IBI o con el IAE, sino que tampoco lo existe con respecto al IE.

⁵⁹ En dicha sentencia sostiene el TSJ que no se puede admitir que dicho canon implique una doble imposición con los tributos locales, y, en concreto, con el IAE «tampoco, pues dicha figura tributaria, está vinculada al desarrollo de una actividad económica generante de riqueza; mientras que el canon eólico tiene a confirmar la protección y afección medio-ambiental y desarrollo tecnológico vinculada a ella».

⁶⁰ FJ 6.º del ATC 183/2016.

⁶¹ Entre otras, citamos las SSTSJG 315/2014, de 12 de marzo (FJ 2.º); 404 y 405/2014, de 26 de marzo (FJ 3.º); 473/2014, de 9 de abril (FJ 3.º); 1293, 1294 y 1295/2014, de 29 de octubre (FJ 3.º).

Ni en Castilla-La Mancha ni en Catilla y León parece plantearse esta alegación, por lo que no hay un pronunciamiento expreso de los tribunales en esta materia, si bien, debido a la similitud de las figuras, debería llegarse a la misma conclusión que en el caso gallego.

4.1.4. Confrontación del canon eólico respecto al ICIO

La posible colisión con el ICIO es tratada únicamente en Castilla-La Mancha, en concreto por el TSJCLM, en su Sentencia 327/2015, de 13 de abril, en cuyo FJ 2.º mantiene que tampoco hay una doble imposición del canon eólico con el ICIO. A la misma conclusión habría de llegarse en el caso de las otras dos figuras tributarias.

4.2. PRINCIPIOS DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES SANCIONADORAS NO FAVORABLES O RESTRINGIDAS DE DERECHOS, DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD DE LOS PODERES PÚBLICOS Y DE SEGURIDAD JURÍDICA DEL ARTÍCULO 9.3 DE LA CE

Sostienen los recurrentes que el canon eólico *vulnera el principio de seguridad jurídica* consagrado en el 9.3 de la CE, ya que: a) se exige el canon eólico a los parques previamente existentes, adoleciendo de *retroactividad* de grado medio; b) era imprevisible su exigencia para los parques eólicos ya instalados y en funcionamiento, y además, c) la energía eólica siempre se había considerado favorablemente desde el punto de vista medioambiental, con infracción del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Esta última infracción también se alega asociada a la vulneración de los principios de generalidad e igualdad, motivo por el cual la trataremos conjuntamente con dichos principios en el siguiente apartado.

El TS, en el FJ 7.º de su Sentencia de 25 de noviembre de 2015 (canon eólico castellano-leonés) así como en el FJ 8.º de su Sentencia de 27 de noviembre de 2015 (canon eólico gallego), desestima la denunciada infracción del artículo 9.3 de la CE, y sostiene, con base en la doctrina constitucional recaída en la materia y que sintetizó en su Sentencia de 22 de enero de 2009, que en el establecimiento de los cánones eólicos no concurre retroactividad de grado máximo, ni siquiera de grado medio, todo lo más de grado mínimo, pero, con ello, no se vulnera el artículo 9.3 de la CE, añadiendo que «según hemos afirmado [sentencia de 13 de enero de 2014 (recurso ordinario 357/12, FJ 7.º; ES:TS:2014:1)], el concepto de "retroactividad prohibida" es más limitado que el de la mera "retroactividad", ya que no entran dentro del ámbito de la retroactividad prohibida las disposiciones que, carentes de efectos ablativos o peyorativos hacia el pasado (no obligan a revisar ni remueven los hechos pretéritos, no alteran la realidad ya consumada en el tiempo, no anulan los efectos jurídicos agotados), despliegan su eficacia inmediata hacia el futuro, aunque ello suponga incidir en una relación o situación jurídica aún en curso. A partir de esta premisa, una medida normativa cuya eficacia se proyecta no "hacia atrás" en el tiempo sino "pro futuro", a partir de su aprobación, no entra en el ámbito de la retroactividad prohibida».

Concurriendo las mismas circunstancias alegadas en el canon eólico castellano-manchego, debemos concluir que la reproducción de este análisis con respecto a dicha figura llevaría a la misma conclusión que para los otros dos cánones: en su establecimiento no concurre retroactividad de grado máximo, ni siquiera de grado medio, todo lo más de grado mínimo, pero, con ello, no se vulnera el artículo 9.3 de la CE.

4.3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE IGUALDAD Y GENERALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 14 Y 31.1 DE LA CE Y DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD DE LOS PODERES PÚBLICOS DEL ARTÍCULO 9.3 DE LA CE

Alegan los recurrentes que el impuesto vulnera los *principios constitucionales de igualdad y generalidad*, establecidos en los artículos 14 y 31.1 de la CE, así como en los artículos 3 de las Directivas 2003/54/CE y 2009/72/CE, ya que únicamente recae sobre los aerogeneradores y no sobre otras instalaciones y elementos patrimoniales afectos al desarrollo de actividades económicas similares, de forma que el canon eólico grava el impacto visual de los propios molinos de viento, pero no el resto de las infraestructuras requeridas para su instalación e interconexión, suponiendo una desventaja para los productores de energía eléctrica procedente del viento, pues soportan un coste adicional, por lo que el establecimiento del canon constituye un acto arbitrario, conculcándose el principio *de interdicción de arbitrariedad* de los poderes públicos.

El TS, en el FJ 7.º de su Sentencia de 25 de noviembre de 2015 (canon eólico castellano-leonés)⁶² y en el FJ 9.º de su Sentencia de 27 de noviembre de 2015 (canon eólico gallego) concluye que no se vulneran los principios de igualdad y generalidad tributaria, proclamados en los artículos 14 y 31.1 de la CE ni en los artículos 3 de las directivas, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional consolidada en la materia⁶³, en relación con la doctrina constitucional sobre el control de la interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 de la CE en la actuación del legislador, que constituye el límite último a su libertad de configuración⁶⁴.

⁶² Reproducido en el F. 5.º de su Sentencia de 8 de marzo de 2016.

⁶³ «la igualdad ante o en la ley impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales [...], con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación» (por todos, ATC 245/2009, FJ 4.º).

⁶⁴ «al examinar una norma legal impugnada desde el punto de vista de la arbitrariedad, nuestro análisis ha de centrarse en verificar si tal precepto establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien si, aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que también evidentemente supondría una arbitrariedad, sin que sea pertinente realizar un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias [entre muchas, SSTC 47/2005, de 3 de marzo, FJ 7.º; 13/2007, de 18 de enero, FJ 4.º; 49/2008, de 9 de abril, FJ 5.º; 90/2009, de 20 de abril, FJ 6.º; y 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 12.º b)]. No obstante lo anterior, es preciso tener en cuenta que si el poder legislativo opta por una configuración legal de una de-

El TS ya había sostenido en la Sentencia de 3 de julio de 2014 (rec. núm. 939/13, FJ 7.º) que «el hecho de que se hayan elegido determinadas actividades como objeto de gravamen no supone una vulneración de los principios de igualdad y generalidad. El margen de apreciación que es preciso reconocer al legislador permite que este grave unos hechos y no otros. Tampoco el principio de generalidad puede estimarse vulnerado si se tiene presente la regulación del tributo mencionado afecta de la misma manera a todos los que se encuentran en idénticas situaciones»⁶⁵. No cabe derivar que la figura tributaria controvertida solo puede respetar el principio de generalidad tributaria «si recae sobre todas y cada una de las actividades que ocasionan un daño al medio ambiente, puesto que no es irracional, desproporcionado o inexplicable que recaiga únicamente sobre aquellas actividades que el legislador autonómico considera que producen un "importante daño" y la compañía recurrente no ha acreditado que las "otras instalaciones productoras de energías iguales o similares que también contaminan el medioambiente" lo hagan con la misma "importancia" que la energía eólica», TS *dixit*.

De hecho, tanto en Galicia como en Castilla y León, además de los parques eólicos también están gravadas otras actividades perturbadoras del MA, a través de diferentes tributos⁶⁶, motivo por el cual podrá «considerarse más o menos acertada la decisión del legislador [...] y podrá no compartirse, como le sucede a la Asociación recurrente, pero ni está huérfana de razones ni se la puede reputar sin elementos más sólidos de convicción como desproporcionada».

El mismo análisis es totalmente extrapolable al canon eólico castellano-manchego, por lo que nuevamente entendemos que las conclusiones deberían ser idénticas.

4.4. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA DEL ARTÍCULO 31.1 DE LA CE

La jurisdicción contencioso-administrativa ha venido sosteniendo, en aplicación de la jurisprudencia constitucional en materia de capacidad económica que, en los tributos medioambientales, los hechos imponibles se revelan o aparecen en función del resultado contaminante del proceso productivo o fabril, de suerte que la capacidad económica debe hallarse o referirse a los procesos de producción que ocasionan los daños medioambientales gravados, que como se diría

terminada materia o sector del ordenamiento jurídico no es suficiente la mera discrepancia política para tachar a la norma de arbitraria, confundiendo lo que es arbitrio legítimo con capricho, inconsecuencia o incoherencia creadores de desigualdad o distorsión en los efectos legales (por todas, SSTC 239/1992, de 17 de diciembre, FJ 5.º; 47/2005, de 3 de marzo, FJ 7.º; 13/2007, de 18 de enero, FJ 4.º; 45/2007, de 1 de marzo, FJ 4.º; 49/2008, de 9 de abril, FJ 5.º; y 19/2011, de 3 de marzo, FJ 12.º)» (STC 19/2012, FJ 10.º).

⁶⁵ En términos semejantes se expresaba en otra sentencia de la misma fecha (rec. núm. 1884/2013, FJ 8.º).

⁶⁶ Es el caso de los impuestos gallegos sobre la contaminación atmosférica, sobre el daño al MA causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y el canon del agua y los impuestos establecidos por Castilla y León sobre la eliminación de residuos en vertedero, sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

en términos económicos no computan entre los gastos que conlleva la obtención de beneficios en el deterioro ambiental (STSJG 602/2001, de 3 de julio, FJ 4.º; STSJCL 1526/2014, de 18 de julio, FJ 6.º). Nos remitimos a lo ya señalado en nuestro epígrafe 3.

4.5. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD DEL ARTÍCULO 31.1 DE LA CE

En relación con la vulneración de este principio, la controversia queda zanjada en sede de los TSJ, no llegando la discrepancia al TS. La alegación de confiscatoriedad no prospera ni respecto al canon eólico gallego⁶⁷ ni tampoco respecto al canon eólico castellano-leonés⁶⁸.

4.6. PRINCIPIOS DE TERRITORIALIDAD Y NO INTERFERENCIA ECONÓMICA

El TS no ha analizado en sus sentencias la incidencia de los cánones respecto de estos principios. El TSJG sí ha descartado que el canon eólico gallego vulnere estos principios, en sus Sentencias 730/2012, de 3 de diciembre, en su FJ 2.º, y 727/2014, de 10 de diciembre, FJ 2.º. Ni el TSJCL ni el TSJCLM han estudiado estos principios en las sentencias que han recaído en esta materia. No obstante, y tal y como hemos señalado anteriormente en el estudio de otras alegaciones, entendemos trasladable la doctrina del TSJG a las otras dos figuras autonómicas que gravan los daños medioambientales producidos por los parques eólicos.

4.7. DERECHO COMUNITARIO

Por último, por lo que respecta a la controversia sobre la pretendida vulneración del derecho de la Unión Europea (Directivas 2009/28/CE y 2009/72/CE) y la legislación estatal de promoción de la producción de la energía eléctrica mediante fuentes renovables, el TS llega a la conclusión de que las figuras tributarias estudiadas (la gallega y la castellano-leonesa) no se oponen a los objetivos y finalidades perseguidas por la normativa comunitaria ni por la normativa estatal⁶⁹, que el establecimiento de tributos no es una medida de control desproporcionada, ya que las directivas no imponen como único instrumento de control del impacto ambiental de estas instalaciones el

⁶⁷ FJ 3.º, STSJG 48/2015, de 4 de febrero, a cuyo tenor «Tampoco se produce vulneración del principio de no confiscatoriedad, que se produciría, utilizando los términos del Supremo Intérprete Constitucional (SSTC 150/1990 e 14/1998), si se agotase la riqueza imponible –substrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, llegando a privar al sujeto de sus rentas y propiedades, lo que claramente no ocurre en el presente caso».

⁶⁸ FJ 6.º, STSJCL 1386/2014, de 30 de junio; FJ 6.º, STSJCL 1665/2014, de 30 de julio; FJ 6.º, STSJCL 2504/2014, de 2 de diciembre.

⁶⁹ FJ 6.º, STS de 10 de julio de 2014; fundamento citado en el FJ 6.º de la STS de 25 de noviembre de 2015 y en el FJ 5.º de la STS de 10 de marzo de 2016 y reiterado en el FJ 10.º de la STS 27 de noviembre de 2015.

procedimiento de autorización previa, excluyendo cualquier otro instrumento de control⁷⁰, y que la promoción de las energías renovables no lleva consigo necesariamente que sus instalaciones queden excluidas de todo tributo medioambiental, pudiendo ser gravadas por ello y ser estimulado su uso mediante otras medidas de fomento⁷¹. Sobre este aspecto concreto se había pronunciado desde el primer momento el TSJG en su Sentencia 730/2012, FJ 4.^º⁷², así como en el FJ 4.^º de la STSJG 1293/2014⁷³. La compatibilidad del establecimiento de tributos con la finalidad de fomento también había sido esgrimida por el TSJCL⁷⁴. Con base en estos argumentos, el TS no aprecia la necesidad de plantear ni la cuestión de inconstitucionalidad ni la cuestión prejudicial.

Aun cuando no hay un pronunciamiento expreso en la sentencia del TS sobre el canon eólico castellano-manchego, el hecho de que dicho canon es reflejo del canon eólico gallego debería llevarle a las mismas conclusiones que en el caso gallego.

En el mes de abril de 2016, el TSJCLM formula mediante auto las siguientes cuestiones prejudiciales al TJUE⁷⁵: 1.^ª Si debe entenderse que los estímulos o medidas definidos en el artículo 2 k) de la Directiva 2009/28/CE tienen carácter obligatorio y son vinculantes para los Estados miembros (EE. MM.) con un efecto directo; 2.^ª Si debe entenderse dentro de dichos estímulos la prohibición de imposición específica y singular a los impuestos generales que gravan la actividad económica y la producción de electricidad pero sobre la energía procedente de fuentes renovables y si debe entenderse comprendida en dicha prohibición la concurrencia, doble imposición o solapamiento de múltiples tributos generales y singulares que recaen en distintos momentos sobre la actividad de generación de energías renovables incidiendo en el mismo hecho imponible gravado por el canon eólico; 3.^ª De aceptarse la imposición sobre la energía procedente de fuentes renovables, si debe interpretarse la noción «finalidad específica» en el sentido de que el objetivo en que consista debe ser exclusivo y de que además el impuesto con el que se gravan las energías renovables desde el punto de vista de su estructura tenga verdadera naturaleza extrafiscal y no meramente presupuestaria o recaudatoria; 4.^ª Si debe entenderse que están excluidos de los mínimos niveles de imposición sobre los productos energéticos y de la electricidad establecidos en la Directiva 2003/96/CE aquellos impuestos nacionales que no tengan una verdadera naturaleza extrafiscal tanto desde el punto de vista de su estructura como desde su finalidad específica;

⁷⁰ FJ 6.^º, STS de 10 de julio de 2014; fundamento citado en el FJ 6.^º de la STS de 25 de noviembre de 2015 y en el FJ 5.^º de la STS de 10 de marzo de 2016 y reiterado en el FJ 10.^º de la STS 27 de noviembre de 2015.

⁷¹ FJ 10.^º, STS de 27 de noviembre de 2015; FJ 6.^º, STS de 25 de noviembre de 2015, y FJ 5.^º, STS de 10 de marzo de 2016.

⁷² Reproducido en el FJ 2.^º de la STSJG 48/2015.

⁷³ Argumentos reiterados en las SSTSJG 1294, 1295, 1300, 1301, 1302, 1303 y 1304, de 29 de octubre de 2014 (FJ 4.^º).

⁷⁴ SSTSJCL 1386/2014, de 30 de junio (FJ 7.^º); 1556/2014, de 21 de julio (FJ 5.^º); 1584 y 1585/2014, de 23 de julio (FJ 5.^º); 1596/2014, de 24 de julio (FJ 5.^º); 1665/2014, de 30 de julio (FJ 7.^º); 1795/2014, de 15 de septiembre (FJ 5.^º); 1806/2014, de 17 de septiembre (FJ 5.^º), y 2504/2014, de 2 de diciembre (FJ 7.^º).

⁷⁵ En concreto, se han abierto cuatro asuntos ante el TJUE. Las cuestiones han sido publicadas en el Diario Oficial de la Unión Europea C-243, de 4 de julio de 2016, pp. 17-21.

5.^a Si el término tasa empleado en el artículo 13.1 e) de la Directiva 2009/28/CE constituye un concepto autónomo del derecho europeo que deba interpretarse en un sentido más amplio como comprensivo y sinónimo del concepto tributo en general; y 6.^a En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, si esas tasas a las que se refiere el artículo 13.1 e) solo pueden incluir aquellos gravámenes o imposiciones fiscales que traten de compensar los daños causados por su impacto en el MA y traten de reparar con el importe de la recaudación los daños ligados a tal impacto o afección negativos pero no aquellos tributos o prestaciones que cayendo sobre las energías no contaminantes cumplan una finalidad primordialmente presupuestaria o recaudatoria.

El tribunal, en el planteamiento de la cuestión prejudicial, fundamenta que percibe una clara contradicción entre las políticas de fomento y apoyo al desarrollo de las energías renovables por parte de la Unión Europea y el establecimiento de un gravamen sobre dichas energías. Si las directivas comunitarias configuran una serie de sistemas de apoyo a las energías renovables, entre los que se incluyen las medidas fiscales, parece lógico interpretar que dichas medidas fiscales favorecedoras de las energías renovables son de obligado establecimiento para los EE. MM. y además conllevan en buena lógica la prohibición de la instauración de impuestos que recaigan sobre dichas actividades, así como la prohibición de doble imposición, solapamiento o concurrencia con tributos generales y singulares como el IAE, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), el canon urbanístico y el ICIO, que recaen sobre la actividad de producción de energía en distintos momentos. En nuestra opinión, coincidente con la argumentación del TS y del TSJG, no es contradictorio que se fomenten determinadas actividades y que se graven los perjuicios que ocasionan al MA. Defendemos que puedan fomentarse las energías renovables por considerarlas menos dañinas para el MA que las energías convencionales, pero ello no obsta para que cada una de las formas de producción de energía se vea gravada por los daños que suponen al MA en su justa medida. Así, recordaremos que las tres CC. AA. gravan los diferentes daños medioambientales producidos por las actividades de generación de electricidad, ya sea por los daños producidos a la atmósfera por las emisiones de los procesos de generación de energía, ya sea por las afecciones producidas en los ecosistemas de los ríos, ya sea por la generación de residuos o bien por las afecciones producidas en el paisaje. De hecho, para poder realizar una elección u ordenación perfecta entre las diferentes formas de producción de energía, sería exigible que fueran contemplados y valorados todos los daños o costes que suponen, tal y como, por otra parte, propugnan las directivas comunitarias. La Sentencia de 20 de septiembre de 2017 del TJUE concluye a este respecto que la normativa comunitaria en cuestión no prohíbe a los EE. MM. el establecimiento de un canon que grave los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica (apartados 30 y 33 de la sentencia) y, tal y como reconoce en los apartados 39 y 40, no cabe excluir que dicho establecimiento pueda hacer menos atractiva la producción de energía eólica pero de ello derivaría, como máximo, un incumplimiento por parte del EM de las obligaciones de la directiva, sin que la creación del canon pueda considerarse en sí misma contraria a la citada directiva.

En el planteamiento de la cuestión, el TSJCLM se cuestiona que, si a pesar de ser objeto de fomento, admitimos la posibilidad del establecimiento de gravámenes sobre las energías renovables, cuáles serían los límites. Y, en este sentido, admite como verdad absoluta que el canon eólico es asumido por el consumidor de la electricidad con base en lo establecido en el artículo 17.6 de

la Ley 24/2013 y, por tanto, concluye que el canon eólico grava la electricidad, motivo por el que entra en juego lo dispuesto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, a la luz de la doctrina de la STJUE de 27 de febrero de 2014, transportes Jordi Besora, SL. Con base en ello, se cuestiona la existencia de una finalidad específica y, en concreto, cuestiona que el tributo sea extrafiscal, para lo que debería estimular la protección del MA y sus ingresos deberían afectarse a medidas de reparación de los daños causados como consecuencia de los aerogeneradores. Para el TSJCLM, el canon eólico no contempla una finalidad disuasoria ya que, en todo caso, salvo para la «ridícula cifra de solo dos aerogeneradores» habría de pagarse el impuesto y no contempla supuestos de no sujeción, ni exenciones, ni desgravaciones fiscales para casos en que no existan afecciones al MA o fuesen escasas o irrelevantes. Ataca también la figura de los responsables, sosteniendo que su formulación lleva consigo que el canon está gravando la titularidad de las instalaciones o de la autorización, ya que, aun sin explotación y, por lo tanto, sin producción de contaminación, se pagaría el impuesto. Por otro lado, considera que es exigua o insuficiente la cifra de dos aerogeneradores para constituir un parque que no estuviera gravado si verdaderamente se quiere potenciar este tipo de energía. Por último, también le hace cuestionarse la extrafiscalidad del tributo el hecho de que solo el 50 o el 36% de su recaudación se afecte a fines concretos. Pero no solo se cuestiona la extrafiscalidad del tributo por el porcentaje destinado sino también por el propio destino de los recursos, que pueden dedicarse a otros fines distintos a la reducción de los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de energía eólica. En nuestra opinión, esta fundamentación parte de una premisa errónea y es la consideración del tribunal de que el canon eólico es un tributo indirecto sobre la electricidad. Según nuestro parecer los cánones eólicos no son impuestos indirectos que graven la actividad de generación de electricidad sino que son verdaderos impuestos medioambientales que gravan la producción de un daño al MA, que no es otro que el causado por la acumulación de aerogeneradores, elementos ajenos al paisaje natural, y que provocan una gran distorsión en el medio. Por tanto, en nuestra opinión no puede entrar en juego lo dispuesto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, pues no nos encontramos ante un impuesto que grave la electricidad. Y así lo sostiene el TJUE en la citada Sentencia de 20 de septiembre de 2017, apartados 63 y 65, por referencia a los apartados 46 a 52: «un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica no grava productos energéticos ni electricidad»⁷⁶, motivo por el cual no está comprendido dentro del ámbito objetivo de la Directiva 2008/118.

⁷⁶ Debemos resaltar la trascendencia de esta afirmación del TJUE respecto a los suplementos territoriales a que se refieren los artículos 16.4 y 17.6 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del sector eléctrico. Estos artículos establecen que en el caso de que las actividades o instalaciones destinadas al suministro eléctrico fueran gravadas, directa o indirectamente, con tributos propios de las comunidades autónomas o recargos sobre tributos estatales, en el peaje de acceso o cargo que corresponda, así como en los precios voluntarios para el pequeño consumidor o las tarifas de último recurso, podrá incluirse un suplemento territorial que cubrirá la totalidad del sobrecoste provocado por ese tributo o recargo y que deberá ser abonado por los consumidores ubicados en el ámbito territorial de la respectiva comunidad autónoma. Con base en estos artículos se pretende por parte del sector eléctrico trasladar a los consumidores la carga de los tributos ambientales que deben soportar e interiorizar en su estructura de costes, de acuerdo con el principio quien contamina, paga. No obstante, ni estos tributos gravan directa o indirectamente las actividades o instalaciones destinadas al suministro eléctrico, ni sería lógico desde el punto de vista económico trasladar el coste a los consumidores de electricidad ubicados en la comunidad autónoma titular del ingreso. Así lo sostiene el TJUE en la sentencia analizada, que, por un

En el tercer fundamento jurídico del auto, el TSJCLM expone que la Directiva comunitaria 2003/96/CE establece que los productos energéticos y la electricidad deberán tener un mínimo nivel de imposición en los EE. MM. y para determinar este nivel de imposición se sumarán todos los impuestos indirectos salvo el IVA sobre las cantidades en el momento de su puesta a consumo. Se cuestiona el tribunal si para medir este nivel de imposición habría que agregar el canon eólico, lo que a su modo de ver distorsionaría la competencia. Entendemos que en este punto también está partiendo el tribunal de una premisa errónea, que es considerar que el canon eólico es un impuesto indirecto sobre la electricidad. Y así lo confirma taxativamente la sentencia del TJUE a la que nos venimos refiriendo, que tras la argumentación vertida en los apartados 46 al 51 concluye en su apartado 52 que «un canon como el controvertido en los litigios principales no grava la electricidad en el sentido de la Directiva 2003/96» y, consecuentemente, no está comprendido en el ámbito de aplicación de dicha directiva.

Por último, el tribunal se pregunta que, si el artículo 13.1 e) de la Directiva 2009/28/CE pretende otorgar una protección concreta y determinada frente a los gravámenes que puedan suponer una traba al desarrollo de las energías renovables en Europa, admitiendo no solo gravámenes dimanantes de una actividad administrativa de supervisión que debe limitar su cálculo a los gastos estrictamente asociados a dicha actividad y, por tanto, estaría vedado que un EM pueda establecer un tributo que penalice los nuevos proyectos renovables, ya que puede suponer un elemento desincentivador al inicio de la propia actividad, máxime cuando este tributo se viene a sumar a otros tantos que recaen sobre la misma actividad como el IAE, el IVPEE, el ICIO y el canon urbanístico. En este punto, entendemos que el artículo 13.1 e) se está refiriendo a la figura de las tasas, tributos asociados a las actividades administrativas de autorización, certificación y concesión de licencias y en cuya cuantificación tiene una importancia primordial el coste en el que incurre la administración. Y, nuevamente, esta es la conclusión del TJUE en el apartado 36 de la citada Sentencia de 20 de septiembre de 2017, al señalar que el artículo 13.1 e) solo pretende limitar la repercusión en los usuarios afectados de los costes relativos a las prestaciones de servicios efectuadas en el marco de determinados procedimientos administrativos y que, consecuentemente, no tiene por objeto prohibir a los EE. MM. el establecimiento de tributos como el canon controvertido.

En conclusión, la sentencia del TJUE declara que la Directiva 2009/28/CE no se opone a una normativa nacional que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y que las Directivas 2003/96/CE y 2008/118/CE, tampoco, puesto que dicho canon no constituye un impuesto que grava los productos energéticos ni la electricidad, así como tampoco su consumo.

Entendemos perfectamente extensible el pronunciamiento del TJUE sobre el canon eólico castellano-mancheño a las otras dos figuras existentes en el territorio nacional.

lado, afirma que el canon no grava el consumo de productos energéticos o de electricidad y, por otro lado, sostiene que «si bien es cierto que no cabe excluir que el importe del canon se incluya en el precio de la electricidad vendida a los consumidores, no parece posible, dada la naturaleza particular de este producto, determinar su origen y, en consecuencia, identificar la parte de esta que ha sido producida por los aerogeneradores sujetos al canon, de manera que no podrá ser facturado al consumidor de forma transparente como un componente añadido al precio».

5. CONCLUSIONES

Los instrumentos económicos creados e implantados por las CC. AA. de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León que gravan las afecciones en el MA ocasionadas por los parques eólicos son **verdaderos impuestos medioambientales**, fundamentados en el principio QCP, y que cumplen una función retributiva, incentivadora/desincentivadora y reparadora.

La configuración de sus elementos esenciales responde a una finalidad medioambiental, por cuanto se constituye como sujeto pasivo a aquella persona que puede adoptar las medidas para reducir la afección al MA y por cuanto se cuantifica el daño al MA producido por el número de aerogeneradores del parque, siendo notorio y evidente que la base imponible elegida tiene una relación directa con la perturbación ocasionada. Además los tipos impositivos son progresivos, de forma que se grava más a quien más distorsión ocasiona en el medio. Los cánones eólicos gallego y castellano-manchego contienen un mínimo exento que estaría reflejando el umbral de tolerancia de la contaminación. Y, por último, el canon eólico gallego cuenta con un elemento incentivador de la minoración de la base imponible más, una bonificación para el supuesto de repotenciación del parque, en el que, reduciendo el número de aerogeneradores, no se salte al tramo inferior de gravamen.

En el establecimiento de los tres impuestos se ha respetado el orden constitucional de competencias, por cuanto concurre en las CC. AA. la doble competencia para el establecimiento de tributos y para la implantación de medidas medioambientales.

Los impuestos respetan los principios del derecho comunitario y los principios del bloque de la constitucionalidad en materia tributaria, en especial los principios fundamentales del sistema tributario recogidos en el artículo 31 de la CE.

Los impuestos no infringen el artículo 6.2 ni el 6.3 de la LOFCA. Así, no hay una doble imposición entre los cánones y el IBI, lo que ha sido refrendado por el TS, en el caso del canon gallego y por los TSJ en el caso de los otros dos tributos; tampoco con el IAE, lo que ha sido refrendado por el TC en el caso del canon eólico castellano-manchego y por el TS respecto a las otras dos figuras impositivas; ni con el IE, lo que ha sido fundamentado por el TSJG; ni, por último, con el ICIO, lo que ha sido sostenido por una sentencia del TSJCLM.

Siguiendo la jurisprudencia del TS se puede concluir que en el establecimiento de los impuestos pudiera concurrir, a lo sumo, retroactividad de grado mínimo, pero, con ello, no se vulnera el artículo 9.3 de la CE; que no contravienen ni el principio constitucional de generalidad ni el de igualdad; que no infringen el principio de seguridad jurídica ni el de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos; que no vulneran el principio de capacidad económica ni la prohibición de confiscatoriedad y que respetan los principios de territorialidad y de no interferencia económica.

Los impuestos son totalmente compatibles con la normativa comunitaria, y no gravan los productos energéticos ni la electricidad, así como tampoco su consumo, tal y como ha concluido el TJUE tras el análisis del canon castellano-manchego, entendiendo extensibles las fundamentaciones y las conclusiones del tribunal a las otras dos figuras, como así ha concluido el TS en sus últimas nueve sentencias de 2018 sobre estas figuras tributarias.

Referencias bibliográficas

- Adame Martínez, F. D. (2010). Nuevos tributos ambientales: el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia. *Noticias de la Unión Europea*, 308.
- Casas Agudo, D. (2013). Fiscalidad y energías renovables. Especial problemática de la energía eólica. *Crónica Tributaria*, 146.
- Fernández López, R. I. (2010a). Consideraciones sobre el Canon eólico de Galicia. *Noticias de la Unión Europea*, 308.
- Fernández López, R. I. (2010b). Un nuevo enfoque de la tributación medioambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables. *Quincena Fiscal*, 22.
- Ferreiro Serret, E. (2016). El concepto de impuesto medioambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado. *Revista catalana de dret públic*, 52.
- García Novoa, C. (2007). Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica. *Noticias de la Unión Europea*, 274.
- García Novoa, C. (2010). El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia. *Nueva Fiscalidad*, 2.
- García de Pablos, J. F. (2011). El canon eólico como tributo medioambiental. *Quincena Fiscal*, 21.
- Gómez Porras, T. A. (2012). Cánones eólicos en España: su regulación jurídica y conformidad al derecho español. *Papeles de discusión IELAT*, 4.
- González Méndez, A. (2009). La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA en el marco de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. *RCyT. CEF*, 321.
- Lafont Sendino, S. (2007). Perspectivas futuras de la fiscalidad ambiental en Galicia. Propuesta de nuevas figuras tributarias. *Noticias de la Unión Europea*, 274.
- Luchena Mozo, G. M. (2012). La imposición autonómica ambiental sobre las energías renovables: el nuevo canon eólico de Castilla-La Mancha. En G. Patón García (dir.), *Fiscalidad medioambiental: iniciativas y orientaciones actuales. Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, 4.
- Regueiro Ferreira, R. M. (2011). As implicacións ambientais do proceso de implantación dos parques eólicos: a situación en Galicia. *Revista Galega de Economía*, 20(1). Universidade de Santiago de Compostela.
- Rodríguez Losada, S. (2014). La evolución en la interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA: valoración de la constitucionalidad de las normas autonómicas creadoras de tributos propios utilizando la doctrina del *ius superveniens*. Su aplicación en relación con los tributos medioambientales. *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, 1.
- Rodríguez Losada, S. (2015). Análisis del canon eólico de Galicia al hilo de las últimas resoluciones del Tribunal Superior de Justicia. *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 24(1).
- Soler Roch, M. T. (2008). El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental. En *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I. Navarra: Editorial Aranzadi, SA.