

## LOS IMPUESTOS ENERGÉTICOS DE LA LEY 15/2012: PROBLEMAS COMUNITARIOS Y CONSTITUCIONALES

**Enrique Ortiz Calle**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Carlos III de Madrid*

---

### EXTRACTO

Junto a los impuestos tradicionales que gravan la renta y el consumo, el sector energético está sometido a una serie de impuestos especiales a los que han venido a sumarse los creados por la Ley 15/2012 cuya justificación, desde consideraciones de política legislativa, es más que dudosa. Esta acumulación asistemática de tributos sobre una misma realidad económica plantea graves problemas de Derecho Comunitario y Constitucional. Así, las «cargas especiales» que soportan la energía nuclear y algunas centrales hidroeléctricas pueden afectar a la libre competencia e infringir la normativa europea sobre ayudas de Estado. Además, si los impuestos creados por la Ley 15/2012 se acabaran trasladando vía precios a los consumidores de electricidad, habría que preguntarse por la posible aplicación de la Directiva 2008/118/CE, que en su artículo 1 limita la facultad de los Estados miembros de crear impuestos sobre consumos específicos que carezcan de finalidad extrafiscal. Un análisis constitucional requiere encontrar una justificación para unos tributos que, por una parte, gravan a un círculo muy restringido de contribuyentes que ya satisfacen el Impuesto sobre Sociedades por la capacidad económica que manifiestan en la obtención de renta, lo que puede contravenir los principios de igualdad y generalidad de la imposición. Esos mismos tributos destinan su recaudación, por otro lado, no a la financiación general de los gastos públicos sino a la corrección del déficit tarifario, afectando al poder presupuestario del Parlamento. Finalmente, la entrada en vigor de la Ley 15/2012 incide sobre el conjunto de la tributación energética autonómica, por lo que urge aclarar cómo queda el espacio fiscal propio de las comunidades autónomas en este ámbito.

**Palabras claves:** impuestos energéticos y Derecho Comunitario y Constitucional.

---

*Fecha de entrada: 04-07-2016 / Fecha de aceptación: 26-07-2016*

## THE ENERGY TAX ACT 15/2012: EUROPEAN LAW AND CONSTITUTIONAL PROBLEMS

Enrique Ortiz Calle

---

### ABSTRACT

Along with traditional taxes levied on income and consumption, energy sector is subjected to many special taxes. Taxes approved by Energy Tax Act 15/2012 have been added to this group whose justification, from legislative policy considerations, is more than doubtful. This unsystematic accumulation of taxes on the same economic reality causes serious European and Constitutional Law problems. Thus the «special charges» which undergoes some hydroelectric and nuclear power stations can affect free competition and violate European legislation on State aid. On the other hand, if the taxes created by Energy Tax Act 15/2012 moved via prices to electricity consumers, it should be wondered about the application of Directive 2008/118/EC, which in its article 1 limits the possibility for States members to establish new excise duties with collecting purposes. A constitutional analysis required to find a justification for these taxes which, on the one hand, concern just a very restricted circle of taxpayers who already pay Corporate Tax by their obtained benefits, which may contravene the constitutional principles of equality and generality by taxing power exercise. Revenues collected by these taxes, on the other hand, are not allocated to the general financing of public expenditure but the correction of the tariff electric deficit, affecting the budget Parliament's power. Finally the Energy Tax Act 15/2012 affects intensely the regional energy taxation, so must be clarified the remaining regional fiscal power in this area.

**Keywords:** energy taxes and European and Constitutional Law.

---

---

## Sumario

1. La acumulación de impuestos en el sector energético
2. Problemas comunitarios
  - 2.1. Aplicación de la normativa sobre ayudas de Estado
  - 2.2. Aplicación de la doctrina *Jordi Besora*
3. Problemas constitucionales
  - 3.1. «Tributos especiales» y afectación de los ingresos
  - 3.2. Conflictos con tributos autonómicos
4. Conclusiones

## 1. LA ACUMULACIÓN DE IMPUESTOS EN EL SECTOR ENERGÉTICO

Como sucede en cualquier rama del ordenamiento jurídico, el Derecho Tributario está históricamente condicionado, de manera que la concepción de lo que haya de ser un sistema tributario justo ha ido cambiando a lo largo de la historia. Hoy en día el criterio de reparto de la carga tributaria que se acomoda a las exigencias constitucionales y, desde una perspectiva más general, al concepto de equidad unánimemente aceptado en la sociedad es la capacidad económica, manifestación de la igualdad y principio contenido en el artículo 31 de nuestra norma fundamental. Pero tan compleja como la delimitación concreta del contenido de este principio constitucional es su aplicación práctica. Precisamente desde la perspectiva de la aplicación normativa la situación óptima sería que cada contribuyente pudiera determinar el importe de su contribución en relación con la carga soportada por los restantes contribuyentes, para así poder tener una idea cabal sobre si esa contribución se ajusta al criterio de reparto establecido por el ordenamiento constitucional, es decir, a su capacidad económica. Tal *transparencia* en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos alcanzaría su expresión máxima si solo existiera *un* impuesto. Ahora bien, por muy atractiva que resulte la idea de un único impuesto, lo cierto es que en ningún momento histórico se ha llevado a la práctica, probablemente porque no existe ningún impuesto que esté en condiciones, por sí solo, de satisfacer completamente las necesidades financieras del Estado y, además, porque los elevados tipos que habría de tener esa única figura provocarían una fuerte resistencia fiscal<sup>1</sup>. Dicho lo cual, no es menos verdad que el gran número de impuestos que configuran actualmente los sistemas tributarios modernos, que como cualquier obra humana son producto combinado de la historia y de la razón, dificulta seriamente el juicio que pueda formarse cada contribuyente sobre la razonabilidad de su aportación a las necesidades colectivas, habida cuenta no solo de la multiplicidad de las figuras que integran el conjunto sino también de la descoordinación y solapamiento entre las mismas; lo que explica que la utilización del calificativo de «sistema» para designar el conglomerado de impuestos vigentes en nuestro Estado deba hacerse con todos los matices y pueda resultar para más de un observador imparcial un auténtico sarcasmo.

Y es que aun reconociendo la complejidad hasta cierto punto inevitable de los sistemas tributarios contemporáneos, aquella no ha hecho últimamente sino incrementarse injustificadamente. Porque no solo sucede que los gravámenes ya existentes son objeto de modificaciones normativas constantes a través de la utilización indebida de instrumentos como el decreto-ley, superando los límites impuestos por el artículo 86 de la Constitución y la jurisprudencia del Tribunal Constitu-

<sup>1</sup> Vid. las reflexiones de BIRK, D.: *Steuerrecht*, 15.ª ed., C. F. Müller, Heidelberg, 2012, Rz. 6 y ss., con referencias a las propuestas que sobre todo durante los siglos XVII y XVIII salieron a la luz acerca del «impuesto único» al que el autor no duda en calificar de «utopía de política fiscal».

cional, sino que muchas veces resulta imposible identificar los criterios a que responden tales cambios. Junto a ello, durante los últimos tiempos estamos asistiendo en España a una nueva fuente de complejidad: la creación de nuevos tributos que se han añadido a los impuestos tradicionales que configuran todavía hoy los pilares de nuestro sistema y que gravan con carácter general la obtención periódica de renta, la titularidad de un patrimonio y el consumo, como índices de capacidad económica a disposición del legislador para configurar los hechos imponibles de cada figura. Por ceñirnos en exclusiva a la Hacienda del Estado y a los tiempos más recientes, se han creado, entre otros impuestos, el nuevo Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas<sup>2</sup>, el Impuesto a los depósitos de entidades de crédito<sup>3</sup>, el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero<sup>4</sup> y, por fin, otros tres nuevos impuestos, que reclaman nuestra atención en este trabajo, a través de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Y es que precisamente en el campo de la fiscalidad energética el fenómeno al que aludimos resulta especialmente preocupante, pues hace mucho tiempo que este sector de la fiscalidad no se agota en la imposición tradicional sobre los hidrocarburos, accisa tradicional que somete a gravamen determinados consumos específicos de combustibles y carburantes en atención supuestamente a las externalidades ambientales y sanitarias que producen. En efecto, la citada Ley 15/2012 creó cuatro nuevas figuras: el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas y un llamado Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

Estos gravámenes añaden complejidad al panorama ya de por sí abigarrado de la fiscalidad de la energía en España. Pues las nuevas figuras se suman al ya mencionado tradicional Impuesto sobre Hidrocarburos, al que se añadieron posteriormente el Impuesto sobre la Electricidad<sup>5</sup>, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte<sup>6</sup> y el Impuesto Especial sobre el Carbón<sup>7</sup>, sin olvidarnos de las tasas y contribuciones especiales que gravan la explotación del dominio público hidráulico, entre otros fines para la producción de electricidad, de acuerdo con lo previsto en los artículos 111 bis a 115 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas (TRLA en lo sucesivo). A todas estas exacciones

<sup>2</sup> Regulado en la disposición adicional trigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modificada por el artículo 2.3 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación fiscal y al impulso de la actividad económica.

<sup>3</sup> Regulado en el artículo 19 de la citada Ley 16/2012.

<sup>4</sup> Regulado en el artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se adoptan determinadas medidas en materia de fiscalidad ambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

<sup>5</sup> Regulado en los artículos 89 a 104 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

<sup>6</sup> Igualmente regulado en la repetida Ley 38/1992 (arts. 65 a 74).

<sup>7</sup> La regulación de este impuesto también se encuentra en la Ley 38/1992, en concreto, en los artículos 75 a 88.

se suma el conglomerado, más bien amorfo, de impuestos y tasas establecidos por las comunidades autónomas que de manera diversa y asistemática inciden en el sector energético: impuestos sobre emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias contaminantes, los que gravan la producción termonuclear de energía eléctrica o los que someten a imposición las instalaciones y demás elementos patrimoniales necesarios para las actividades de producción, transporte y distribución de energía eléctrica, así como los que gravan el agua embalsada utilizada para la producción hidroeléctrica o los llamados cánones sobre los parques eólicos que gravan esta forma de energía renovable. Inciden también de manera más o menos directa sobre el sector energético los impuestos y tasas, igualmente autonómicos, que se cuantifican por referencia a la contaminación ocasionada por el consumo de agua en función de los diferentes usos o midiendo los costes de depuración por razón de los vertidos<sup>8</sup>. No se puede olvidar, por fin, que en el ámbito local el sector eléctrico se somete en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por razones difíciles de identificar y no explicitadas por el legislador, a normas especiales para la determinación del valor catastral y en relación con tipos de gravamen específicos, pues las centrales hidroeléctricas, embalses, presas, centrales nucleares, parques eólicos e instalaciones para la producción de energía solar y fotovoltaica tienen la consideración legal de «bienes inmuebles de características especiales»<sup>9</sup>. Asimismo en el ámbito local apuntamos que las empresas operadoras en el sector eléctrico han de satisfacer las tasas por el aprovechamiento especial, intensivo y extensivo, que hacen del dominio público local<sup>10</sup>.

Volviendo a los gravámenes estatales creados por la Ley 15/2012, si nos atenemos a las declaraciones contenidas en la exposición de motivos, aquellos se proponen modificar nuestro sistema fiscal para conseguir una utilización más eficiente de los recursos en el marco de una política energética sostenible y respetuosa con el medio ambiente. De hecho, el fundamento básico que se atribuye a sí misma esta ley es el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado al amparo del artículo 45 de la Constitución. Más adelante contrastaremos la validez de esta afirmación. En cualquier caso, la creación de estos nuevos impuestos se entiende mejor a la luz del contexto social y económico en el que la Ley 15/2012 fue aprobada. Pues el sistema eléctrico español registra un déficit de ingresos de actividades reguladas desde hace más de una década debido al desajuste entre los ingresos procedentes de la aplicación de las tarifas y peajes a los suministros y acceso a las redes de transporte o distribución, respecto de los costes reconocidos a las actividades y costes regulados del sistema eléctrico. Este desajuste es conocido como déficit tarifario. A pesar de los sucesivos intentos legislativos para la corrección y contención de dicho

<sup>8</sup> Sigue siendo muy útil el trabajo de HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 241 y ss., para tener una visión panorámica y sistemática de los tributos propios autonómicos de naturaleza ambiental.

<sup>9</sup> La definición de bienes inmuebles de características especiales se encuentra en el artículo 8 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario.

<sup>10</sup> Tasas que gravan no solo al sector eléctrico sino con carácter general a todas las empresas explotadoras de servicios públicos de suministro de interés general (telecomunicaciones, gas...) y que para ello han de ocupar intensivamente el dominio público local. El régimen específico de cuantificación se encuentra en el artículo 24.1 c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

déficit, este ha dejado de ser una consecuencia coyuntural resultante de la liquidación anual de ingresos y costes para constituir un elemento estructural del sistema eléctrico. En efecto, pese a las medidas adoptadas –en especial y entre otros, por el RDL 6/2009, que estableció una senda para la progresiva suficiencia de los peajes de acceso, y el RDL 1/2012, que pretendió eliminar de manera temporal los costes para el sistema mediante la supresión de incentivos económicos para instalaciones de energía eléctrica en régimen especial e instalaciones de tecnología asimilable en régimen ordinario– hasta llegar a la vigente Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (LSE en lo sucesivo), las mismas fueron insuficientes para contener el déficit tarifario.

De ahí que el Gobierno considerara necesario presentar a las Cortes un proyecto de ley, cuya aprobación dio lugar a la Ley 15/2012 que aquí se examina, con nuevas figuras impositivas cuya recaudación se destina a cubrir determinados costes del sistema eléctrico. En efecto, la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012<sup>11</sup> prevé expresamente –bajo la rúbrica «Costes del sistema eléctrico»– que «En las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 13 de la Ley del Sector Eléctrico, un importe equivalente a la suma de los siguientes: a) La estimación de la recaudación anual derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente ley; b) El ingreso estimado por la sustracción de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con un máximo de 500 millones de euros»<sup>12</sup>. Unos «costes del sistema eléctrico» de naturaleza extraordinariamente heterogénea y que se concretan, entre otros, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.3 de la LSE, en la retribución de las actividades de transporte y distribución, el régimen retributivo específico de la actividad de generación a partir de fuentes de energías renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, y la dotación del fondo para la financiación del Plan General de Residuos Radiactivos.

Pues bien, la concurrencia de todos estos impuestos sobre un mismo sector de la actividad económica, como es el energético, plantea una serie de problemas de orden comunitario y constitucional que merecen un análisis sosegado. Así, desde la perspectiva del Derecho Europeo hay que plantearse, en primer lugar, la aplicación de la normativa comunitaria de ayudas de Estado por cuanto el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE en lo sucesivo), al gravar de manera idéntica a todas las fuentes de energía y afectar sus recursos a la financiación de los costes del sistema eléctrico, podría integrar un sistema de ayudas de Estado ilegal, al conferir una ventaja selectiva a determinadas empresas que actúan principalmente en el mercado de las renovables, en perjuicio de otras empresas competidoras. Igualmente suscita dudas desde la perspectiva del régimen de ayudas de Estado la sobreimposición a que están sometidas

<sup>11</sup> En la redacción dada por la disposición adicional decimoséptima de la LSE.

<sup>12</sup> La recaudación prevista en los Presupuestos Generales del Estado para 2016 para los impuestos creados por la Ley 15/2012 es la siguiente: por el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica 1.864 millones de euros; en el caso de los Impuestos sobre la producción y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos la recaudación prevista para el mismo ejercicio es de 230 y 7 millones de euros, respectivamente; finalmente, se espera recaudar en 2016 por el Canon por utilización de aguas continentales para producción de energía eléctrica 209 millones de euros.

las energías nuclear e hidroeléctrica. El segundo de los problemas comunitarios conecta con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE en lo sucesivo) acerca de los impuestos con «finalidad específica», a que se refiere el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de impuestos especiales. La presencia de esos «fines específicos» permitiría a los Estados miembros establecer impuestos sobre los mismos productos armonizados. Dicha jurisprudencia tiene su último exponente en la Sentencia, de 27 de febrero de 2014, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) [asunto *Jordi Besora*, C-82/12 (NFJ053503)], relativa al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH). En este contexto procede indagar sobre si a alguno de los impuestos creados por la Ley 15/2012 le puede resultar aplicable la doctrina *Jordi Besora*.

Desde el punto de vista del Derecho Constitucional resulta problemática, en primer lugar, la existencia de unos impuestos directos cuya justificación en el principio de capacidad económica se presenta cuanto menos dudosa, ya que no parece sencillo identificar la fuente de riqueza que subyace a los hechos imponible contenidos en la Ley 15/2012, máxime cuando el Impuesto sobre Sociedades afecta a las empresas del sector energético y además se puede cuestionar, como veremos, la finalidad de ordenación (extrafiscal) de los tributos creados en la citada ley. Junto a ello, la afectación de la recaudación a la financiación del déficit tarifario, que permite hablar de exacciones finalistas, quiebra el principio de universalidad presupuestaria implícitamente reconocido en el artículo 134.2 de la Constitución. También desde la perspectiva de la norma fundamental hay que plantearse, en segundo lugar, cómo afectan estos impuestos al orden constitucional de distribución de competencias tributarias configurado por la propia Constitución y la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Ciertamente la disposición final segunda de la Ley 15/2012 declara que la misma se ha dictado al amparo del artículo 149.1.14.<sup>a</sup> de la Constitución, que atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre la materia «Hacienda General». No obstante, más atrás ya hemos recordado que las comunidades autónomas han ejercido intensamente sus competencias para crear tributos propios en materias que pueden coincidir con el objeto imponible de las figuras reguladas en la Ley 15/2012.

## 2. PROBLEMAS COMUNITARIOS

### 2.1. APLICACIÓN DE LA NORMATIVA SOBRE AYUDAS DE ESTADO

Por todos es sabido que en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) no se encuentra un concepto de ayuda de Estado. No obstante, es posible deducir el concepto de ayuda a través del control que ejercen la Comisión y el TJUE sobre las medidas adoptadas por los Estados. Ese control se despliega, según es conocido, en cuatro fases: en primer lugar, la medida adoptada produce una «ventaja» económica; en segundo lugar, las medidas consisten en ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales; en tercer lugar, las ayudas perjudican los intercambios comerciales entre los Estados miembros, produciendo el efecto de falsear la competencia; en último lugar, las ayudas favorecen a ciertas em-

presas o producciones, lo que equivale a su «efecto selectivo», requisito este último más difícil de acreditar en la práctica y argumentar convincentemente en términos jurídicos. Determinadas ayudas podrían considerarse compatibles con las disposiciones del TFUE, de acuerdo con su artículo 107.3 c), si se destinan a «facilitar el desarrollo de determinadas actividades», como puede ser el medio ambiente, «siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común». En este contexto resulta aplicable el Reglamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junio, de la Comisión de exención por categorías que en su artículo 36 se refiere a las ayudas para la protección del medio ambiente; siendo el principio básico del que depende la compatibilidad de la ayuda con el mercado interior que las ayudas a la inversión permitan a las empresas ir más allá de las normas de la Unión en materia de protección medioambiental o incrementar el nivel de protección medioambiental en ausencia de las normas de la Unión. Para completar este marco normativo básico hay que hacer referencia a un instrumento de *soft law*, en concreto a la Comunicación de la Comisión, de 28 de junio de 2014, que establece las directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020. Finalmente, si la ayuda estuviera justificada por motivos medioambientales, se deberá sopesar o ponderar (*balancing test*) el incremento de la protección del medio ambiente que produce la medida con el efecto negativo de la misma en términos de la competencia; ponderación que puede tener lugar en la fase de elaboración de la norma que establece la ayuda o en el momento de su aplicación y que remite, en última instancia, al clásico test de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida de ayuda, teniendo como telón de fondo los efectos negativos sobre la competencia<sup>13</sup>.

Procede ahora contrastar la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado con los impuestos creados por la Ley 15/2012. Comenzando por el IVPEE, regulado en los artículos 1 a 11 de la citada ley, la configuración de su hecho imponible, constituido por la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, sin diferenciar entre fuentes de energía, asegura en principio que no se produzcan falseamientos de la competencia favoreciendo determinado tipo de empresas; pues tampoco se aprecia diferencia alguna en los elementos de cuantificación, al identificarse la base imponible con el importe total que perciba la empresa productora de energía eléctrica en cada planta durante el periodo impositivo, coincidente con el año natural. En este sentido, tampoco se han previsto beneficios fiscales que incentiven determinadas fuentes de energía<sup>14</sup>. Ahora bien, el dato de que los recursos obtenidos por este impuesto se destinen a financiar los costes del sistema eléctrico, entre los que se encuentra

<sup>13</sup> Vid. la Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (STGUE) de 11 de diciembre de 2014, asunto T-251/11, y el comentario de VILLAR EZCURRA, M.: «Avances en la relación de tributos ambientales y ayudas de Estado al hilo de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2014», en *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2015, en especial pág. 6 y ss.

<sup>14</sup> Este tratamiento indiferenciado de todas las fuentes de energía, que desconoce las peculiaridades de las energías renovables en especial en lo relativo a su tasa de rentabilidad, motivó la interposición de un recurso de inconstitucionalidad por la Junta de Andalucía, por supuesta vulneración del principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3) y del de igualdad (art. 14), recurso que fue finalmente desestimado por la STC 183/2014 (NCJ058888). Interesa subrayar que esta sentencia no enjuició el IVPEE desde la perspectiva del principio constitucional de capacidad económica (art. 31.1).

el régimen retributivo específico de la actividad de generación a partir de fuentes de energía renovables, obliga a que nos planteemos si este impuesto forma parte de un régimen de ayudas de Estado incompatible con el mercado interior, toda vez que mediante su recaudación se otorga una ventaja selectiva a determinadas empresas, en particular las productoras de renovables, en perjuicio de otras empresas que compiten con las anteriores.

Pues bien, para poder afirmar en este caso concreto que nos encontramos ante una ayuda estatal habría que partir de la premisa de que el régimen retributivo específico de la actividad de generación de energías renovables constituye, en sí misma, una ayuda estatal; lo cual está muy lejos de poder afirmarse puesto que la Comisión es claramente partidaria de incentivar la producción de electricidad a partir de fuentes de energía renovable<sup>15</sup>. Además, la jurisprudencia del TJUE sobre tributos (finalistas) que afectan su recaudación a determinados gastos exige la existencia de un vínculo directo e indisoluble entre el tributo fiscal afecto y la ayuda estatal<sup>16</sup>, que no se da en el caso del IVPEE. De acuerdo con esa jurisprudencia, los tributos no están incluidos, por lo general, en el ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE relativas a ayudas de Estado, salvo en el caso de que constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda, de manera que formen parte de la misma. Únicamente en ese caso la ilegalidad no solo afecta a la ayuda en sí misma, sino que se extiende al tributo por ser su modo de financiación. Pero la jurisprudencia exige, como digo, un *vínculo directo entre la ayuda y el tributo* que en el caso concreto del IVPEE no concurre, ya que la afectación de su recaudación es genérica, es decir, a la financiación general de los costes del sistema eléctrico, por lo que no se destina específicamente y en su totalidad a la retribución de la actividad de generación a partir de fuentes de energía renovables. Junto a ello, la afectación no se produce en relación con los ingresos efectivamente obtenidos sino por referencia a la estimación prevista en los Presupuestos Generales del Estado. Pero el argumento decisivo, para negar la vinculación requerida por la doctrina del TJUE, es que el importe de las cantidades destinadas a la generación de energía renovable no depende de la recaudación del IVPEE sino de lo que haya previsto la legislación sectorial<sup>17</sup>. Cosa distinta sería que la ayuda percibida por los productores de energías renovables aumentara en función del crecimiento de la recaudación de la exacción; o con otras palabras, si la recaudación del tributo repercutiese directamente en el importe de la ventaja económica otorgada<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: un marco estratégico en materia de clima y energía para el periodo 2020-2030, COM (2014) 15 final, Bruselas, 22 de enero de 2014.

<sup>16</sup> Así, SSTJUE de 21 de octubre de 2003, *Van Calster*, asuntos acumulados C-261/01 y C-262/01; 13 de enero de 2005, *Streekgewest*, asunto C-174/02 (NFJ019228); 27 de octubre de 2005, *Casino France*, asunto C-266/04; 5 de octubre de 2006, *Transalpine Ölleitung*, asunto C-368/04.

<sup>17</sup> De manera muy clara se lee en el considerando 40 de la sentencia, ya citada, *Casino France*, al objeto de justificar la inexistencia de vinculación entre el tributo y la ayuda, que «El importe efectivo de la indemnización abonada no depende de la recaudación del tributo, sino que [...] lo determina la "Comisión local", dentro de los límites fijados por orden ministerial en función de los datos que caracterizan la situación de cada solicitante, en particular sus ingresos y cargas».

<sup>18</sup> Como sucedía en el caso de la STJUE de 25 de junio de 1970, asunto C-47/69, *Gobierno de la República francesa/ Comisión*.

En relación igualmente con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado resultan problemáticos el Canon por la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica, creado por el artículo 29 de la Ley 15/2012 que añadió el artículo 112 bis al TRLA<sup>19</sup>, y los Impuestos sobre producción y almacenamiento en instalaciones centralizadas de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, regulados en los artículos 12 a 27 de la Ley 15/2012 que integran su título II. Pues sucede que las empresas productoras de energía eléctrica que realizan los hechos imposables de cualquiera de estos tres tributos ya se encuentran gravadas por el IVPEE que somete a imposición, según hemos visto, cualquier fuente de generación.

Empezando por el primero de los impuestos citados, el hecho imponible del canon mencionado está constituido por la utilización y aprovechamiento de las aguas continentales, en cuanto bien de dominio público, para la producción de energía eléctrica<sup>20</sup>. Podría pensarse, a la luz de la definición del hecho imponible, que nos encontramos ante una tasa, pero tanto el método para calcular la base imponible, que es el valor económico de la energía hidroeléctrica producida medida en barras de central, como el tipo de gravamen, que es del 22 %, desmienten esta aparente conclusión. Nos encontramos ante un impuesto sobre la cifra de negocios de las centrales hidroeléctricas que se acumula al IVPEE con el propósito de financiar el déficit tarifario. Por otra parte, la referencia hecha a los «costes ambientales» en la exposición de motivos, que el tributo supuestamente trasladaría sobre los que obtienen un beneficio por la explotación de este recurso natural, no se refleja en absoluto en el régimen jurídico de la exacción, habida cuenta el mecanismo de cuantificación y la afectación de los ingresos obtenidos<sup>21</sup>: en concreto, solo el 2 % del canon recaudado será considerado un ingreso del organismo de cuenca, mientras que el 98 % restante será ingresado en el Tesoro Público para destinarlo a la financiación de los costes del sistema eléctrico en aplicación de lo previsto en la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012.

En relación ahora con el Impuesto que grava la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, dicho tributo incide sobre la producción del citado combustible y de tales residuos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, cuantificándose la deuda por razón del peso del uranio o plutonio contenidos en el combustible, extraído de cada reactor y, en el caso de los residuos, por razón de su volumen. Y en cuanto al segundo de los impuestos que grava el almacenamiento de tales combustible y residuos, el cálculo de la base imponible depende de la diferencia del peso del material almacenado al final y al principio del periodo impositivo, coincidente con el año natural, modulándose los tipos de gravamen por razón de la vida de los residuos y el grado de actividad (baja, media o alta) de los mismos.

Pues bien, esta sobreimposición que soportan tanto las centrales hidroeléctricas que utilizan aguas continentales como las centrales nucleares nos enfrenta a la cuestión controvertida de los

<sup>19</sup> Los preceptos legales que regulan esta exacción se desarrollan en el Real Decreto 198/2015, de 23 de marzo.

<sup>20</sup> El canon solo se aplica a las aguas continentales intercomunitarias sobre las que el Estado es competente.

<sup>21</sup> Como bien precisó el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*, Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, 2014, págs. 326-327. El Informe se puede consultar en <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

llamados *impuestos asimétricos* o *cargas especiales*. Por *carga especial* se entiende una sobreimposición o gravamen adicional que soportan determinadas empresas en comparación con otras con las que compiten por actuar sobre el mismo sector de actividad económica. El dato incontestable de que las «cargas especiales» no sean expresamente mencionadas por los artículos 107 a 109 del TFUE no es ajeno a cierta desatención por la doctrina científica. Pero la tendencia parece haber claramente cambiado desde hace algunos años<sup>22</sup> si situamos el foco sobre cierta jurisprudencia del TJUE que contempla las «cargas especiales» como una pieza esencial dentro del régimen de las ayudas de Estado, extendiendo el concepto de las mismas para poder efectuar un control completo de las «diferencias de cargas» entre empresas o producciones<sup>23</sup>. Dicha jurisprudencia destaca que tales *impuestos asimétricos* deben valorarse teniendo en cuenta la relación competitiva de los sectores afectados y no afectados por el tributo en cuestión, la finalidad de los mismos y sus efectos<sup>24</sup>. En ocasiones la *carga especial* puede encontrar una justificación en la «naturaleza y economía del sistema»<sup>25</sup>; otras veces no cabe justificar la exacción que repercute directamente sobre un círculo específico de competidores en beneficio de otros que reciben una sobrecompensación por el cumplimiento de determinadas obligaciones de servicio público<sup>26</sup>. Pues aunque no concorra una transferencia directa de fondos a favor de determinadas empresas, la no imposición del gravamen a las mismas frente a la carga tributaria soportada por sus competidoras supone conceder una desgravación fiscal a las primeras<sup>27</sup>. Por expresarlo de otro modo, «la imposición asimétrica del gravamen solo para determinadas categorías de empresas es precisamente lo que determina la existencia de una eventual ayuda»; de suerte que el gravamen pagado por determinadas empresas influye en la magnitud de la ayuda recibida por sus competidoras, siendo así que el beneficio que estas últimas obtienen por la sujeción de sus competidoras depende necesariamente de la cuantía

<sup>22</sup> Vid. SCHÖN, W.: «Special Charges – a gap in European Competition Law?», en *European State Aid Law Quarterly*, vol. 5, Issue 3, 2006, págs. 495-504.

<sup>23</sup> Por poner un ejemplo relativo al sector audiovisual y de las telecomunicaciones, ya hay pronunciamientos respecto de los tributos que satisfacen las empresas del sector para la financiación de la Corporación pública Radio y Televisión Española; en concreto, tanto la Decisión 2011/1/UE, de 20 de julio de 2010, relativa al régimen de ayudas (asunto C-38/09) como la STGUE de 11 de julio de 2014 (asunto T-533/10) no aprecian problema de compatibilidad alguno con el régimen comunitario de ayudas de Estado.

<sup>24</sup> Siguiendo la opinión del abogado general Tizzano en sus conclusiones, presentadas el 8 de mayo de 2001, a la STJUE de 22 de noviembre de 2001, asunto 53/00, *Ferring*.

<sup>25</sup> Vid. SSTJUE de 28 de abril de 2004, asunto C-308/01, *Gil Insurance* (NFJ016759); de 15 de junio de 2006, asuntos C-393/04 y C-41/05, *Air Liquide*; de 22 de diciembre de 2008, asunto C-487/06, *British Aggregates*; y STGUE de 7 de marzo de 2012, T-210/02, *REENV*.

<sup>26</sup> Se trata de la STJUE de 7 de septiembre de 2006, C-526/04, *Laboratoires Boiron* (NFJ063348), en la que se declaró incompatible con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado un tributo que afectaba exclusivamente a los «laboratorios farmacéuticos» que vendían directamente medicamentos en el mercado, sin incluir dentro del ámbito de aplicación del tributo a los «mayoristas distribuidores» en atención a las obligaciones de servicio público que recaían sobre estos últimos; obligaciones básicamente consistentes en poseer permanentemente unas existencias de especialidades farmacéuticas que permitan garantizar el abastecimiento del consumo mensual de las farmacias del sector al cual atienden y que formen parte de su clientela habitual.

<sup>27</sup> Así, las conclusiones, ya citadas, del abogado general en el asunto 53/00, *Ferring*, fundamentos 44-45 y 47.

del gravamen, ya que es evidente que cuanto más elevado sea el referido gravamen, mayor será la ventaja competitiva obtenida por las empresas competidoras no sujetas<sup>28</sup>. Es preciso recordar, como lo ha hecho el TJUE en su jurisprudencia, que el artículo 107.1 del TFUE no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que define a estas en función de sus efectos y, por lo tanto, *independientemente de las técnicas utilizadas*<sup>29</sup>.

A la vista de lo expuesto, empezando por el Canon que grava la producción de energía eléctrica en aguas continentales, es un dato incuestionable que las centrales hidroeléctricas situadas en aguas continentales intercomunitarias resultarán más gravadas que otros productores de electricidad. Ahora bien, para que la balanza se incline a favor de una ayuda estatal prohibida, dichas centrales se deberían encontrar en una relación de competencia fuerte con otros productores de energía eléctrica; pues, según tiene declarado la STJUE de 7 de septiembre de 2006, asunto C-526/04, *Laboratoires Boiron* (NFJ063348) (fundamento 34), en los casos de sujeción asimétrica a un gravamen la supuesta ayuda resulta del hecho de que otra categoría de operadores económicos con la cual la categoría gravada «está en relación directa de competencia» no está sujeta al pago del gravamen, en tanto en cuanto la medida de ayuda se identifica con el gravamen. Pero si tal relación no existiera o fuera débil, porque de hecho la mayor parte de las empresas titulares de centrales hidroeléctricas pusieran en el mercado electricidad procedente de fuentes de energía distintas, se debería descartar una contravención del Derecho Europeo porque, de lo contrario, se asumiría un concepto de ayuda tan amplio que supondría el riesgo de una interferencia en la política fiscal de un Estado miembro<sup>30</sup>.

Centrando ahora el análisis en los Impuestos sobre la producción y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, es necesario traer a colación la STJUE de 4 de junio de 2015, asunto C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (NFJ058602), ya que en esta resolución se enjuicia un impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear en centrales para la generación de energía eléctrica que guarda ciertas similitudes con esos tributos españoles. En el litigio la sociedad titular de la central nuclear alegaba que tal impuesto «afecta a la competencia entre los distintos productores de electricidad» al conllevar la imposición de la producción de electricidad en las centrales nucleares y no someter, en cambio, a impuestos, por una parte, las demás modalidades de producción de electricidad que no generan emisiones de CO<sub>2</sub> ni, por otra parte, las modalidades de las que proceden tales emisiones. Pues, en opinión de la empresa titular de la central nuclear que promueve el litigio, aquel impuesto se inscribe en un régimen de imposición de las fuentes de energía utilizadas para producir electricidad o, cuando menos, en un régimen de

<sup>28</sup> Vid. el fundamento 41 de las conclusiones del abogado general Tizzano a la STJUE de 7 de septiembre de 2006, asunto C-526/04, *Laboratoires Boiron* (NFJ063348).

<sup>29</sup> SSTJUE de 4 de junio de 2015, asunto C-5/14 (NFJ058602), *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, fundamento 75, resolución en la que enseguida profundizaré; de 22 de diciembre de 2008, asunto C-487/06, *British Aggregates*, fundamentos 85 y 89; de 15 de noviembre de 2011, asuntos C-106 y 107/09, *Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido*, fundamento 87 (NFJ044770).

<sup>30</sup> Este es el requisito que se asume en las conclusiones del abogado general en el asunto 53/00, *Ferring*, fundamentos 36 y siguientes para poder considerar que nos encontramos ante una ayuda prohibida.

imposición de las fuentes de energía utilizadas que no contribuyen a las emisiones de CO<sub>2</sub>; y, en este sentido, el impuesto conlleva que no se gravan las fuentes de energía utilizadas para producir electricidad distintas del combustible nuclear (fundamento 76). Pero, de acuerdo con dicha STJUE, no es posible identificar un régimen fiscal que tenga por objeto gravar las fuentes de energía utilizadas para producir electricidad que no producen emisiones de CO<sub>2</sub>, ni siquiera un régimen fiscal que tenga por objeto gravar las fuentes de energía utilizadas para producir electricidad (fundamento 77). Junto a ello, considerando el fundamento o razón de ser del gravamen y los efectos que produce<sup>31</sup>, el impuesto enjuiciado en el citado asunto *Kernkraftwerke* tenía como finalidad sanear el presupuesto federal en atención al principio «quien contamina paga», reduciendo la carga que para las finanzas públicas representaba la rehabilitación necesaria de una zona minera en la que se almacenaban residuos radiactivos procedentes del uso de combustible nuclear (fundamento 78). Y sucede que los productores de electricidad que no utilizan combustible nuclear no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable con la de otros productores de electricidad que sí utilizan dicho combustible, y que sí generan residuos radiactivos, lo cual excluye la existencia de una medida selectiva (fundamento 79). En resumidas cuentas, las «cargas especiales» a las que se someten ciertas formas de producción de energía eléctrica no encajan dentro del concepto de ayuda estatal prohibida, toda vez que no existe un sistema general de referencia de tributación de la producción de electricidad; y aun en el caso de que pudiera identificarse dicho sistema, los productores de electricidad no se encuentran en situaciones fácticas y jurídicas análogas si se atiende a las fuentes energéticas utilizadas y a los efectos medioambientales provocados.

Si proyectamos la doctrina de esta sentencia a los impuestos de la Ley 15/2012 que afectan a la energía nuclear la situación dista de estar clara. Porque si se trata de dilucidar si esos impuestos afectan o no a la competencia, sucede que, a diferencia del ordenamiento tributario alemán, en el sistema tributario español existe quizás un marco de referencia para las empresas productoras de electricidad, es decir, un régimen fiscal que se considera normal y que estaría justamente constituido por el IVPEE que grava, indistintamente, a todas las empresas que producen e incorporan al sistema eléctrico energía eléctrica. Por otro lado, en la STJUE de 4 de junio de 2015, asunto C-5/14 (NFJ058602), se invoca la razón de ser o fundamento del tributo –en el fondo, una justificación basada en la «naturaleza o economía del sistema»– para negar la concurrencia de selectividad en la medida adoptada y afirmar que los productores de energía nuclear no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de otros productores; pues los ingresos obtenidos por la exacción alemana se destinan a la rehabilitación de una zona minera en la que se depositan residuos radiactivos, remitiendo a los principios «quien contamina paga» y de equivalencia. Y esa misma justificación utiliza el legislador español en la exposición de motivos de la Ley 15/2012, al hablar de las «cargas y servidumbres» que ha de asumir la sociedad dadas las peculiaridades de este tipo de energía, con referencias al Plan General de Residuos Radiactivos, a los recursos necesarios para mantener operativos los planes de emergencia nuclear y a la «valoración del coste total del desmantelamiento de las centrales nucleares y la gestión definitiva de los residuos radiactivos». Ahora bien, dicha justificación no tiene refrendo en la afecta-

<sup>31</sup> En el sentido de las conclusiones del abogado general en el asunto 53/00, *Ferring*, fundamento 39.

ción de los ingresos derivados de la aplicación de estos tributos que se destinan a la financiación genérica del déficit tarifario y, junto a ello, siguen estando vigentes las tasas<sup>32</sup> –de cuantía nada desdeñable– por la prestación de servicios de gestión de residuos radiactivos, cuya recaudación financia el Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radiactivos; siendo así que la justificación de las «cargas especiales» a que se somete la producción de energía nucleoelectrónica resulta, en mi opinión, más que dudosa.

## 2.2. APLICACIÓN DE LA DOCTRINA JORDI BESORA

La armonización de los impuestos especiales, sobre la base del actual artículo 113 del TFUE, se produjo fundamentalmente a través de la Directiva 92/12/CEE. Así, esa directiva estableció cuáles son los productos sujetos a impuestos especiales (inicialmente, hidrocarburos, alcohol y bebidas alcohólicas y labores del tabaco, a los que luego se añadieron la electricidad y otros productos energéticos), el ámbito de aplicación territorial, las normas sobre el devengo, los obligados al pago, el lugar de imposición, el régimen de tenencia, circulación y control de los productos sometidos a impuestos especiales, exenciones y un procedimiento de devolución. En definitiva, aquella directiva articuló el régimen general de los impuestos especiales. Por eso, esa norma es conocida como directiva «marco» u «horizontal». Aquella directiva fue derogada y sustituida por la vigente Directiva 2008/118/CE, que actualiza la anterior eliminando disposiciones obsoletas y mejorando la redacción y la sistemática. Pero, al mismo tiempo, esta directiva introduce cambios sustanciales en dos ámbitos: el primero se refiere a la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo (capítulo IV de la directiva), en el que se realizan las modificaciones necesarias como consecuencia de la sustitución del documento de acompañamiento por un documento administrativo electrónico y un sistema informatizado; y el segundo cambio tiene que ver con la circulación e imposición de productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo (capítulo V de la directiva)<sup>33</sup>.

Para el objeto de este trabajo debe recordarse que el artículo 1 de la Directiva 2008/118/CE, en sus apartados primero y segundo, limita la facultad de los Estados miembros de crear impuestos sobre consumos específicos. Así, los productos sometidos a impuestos especiales armonizados (entre otros, como hemos dicho, los productos energéticos y la electricidad) solo podrán estar gravados por otros impuestos indirectos que persigan una «finalidad específica», es decir, que no

<sup>32</sup> Reguladas en la disposición adicional sexta de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico; disposición declarada expresamente vigente por la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico.

<sup>33</sup> *Vid.*, para una visión general, CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: «Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario español», en PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 7.ª edición, Tecnos, Madrid, 2013, págs. 1.173-1.174. La regulación comunitaria de los impuestos especiales se completa con otras directivas que establecen la estructura del impuesto y una aproximación de tipos de gravamen para cada clase de producto sometido a imposición: Directivas 95/59/CE, 92/79/CEE y 92/80/CEE (labores del tabaco); Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE (alcohol y bebidas alcohólicas) y Directiva 2003/96/CE (hidrocarburos, electricidad y otros productos energéticos).

tengan un objetivo principalmente recaudatorio y, además, siempre que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. En este sentido, la Comisión envió un dictamen motivado a las autoridades españolas argumentando que el IVMDH no cumplía con estos dos requisitos. Por ello, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, modificaron la LOFCA y la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, respectivamente, para derogar aquel impuesto con efectos 1 de enero de 2013 e integrarlo en el Impuesto sobre Hidrocarburos, de modo que este tiene ahora un tipo de gravamen estatal y otro tipo autonómico. Posteriormente, la STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, asunto C-82/12 (NFJ053503), ha confirmado en respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña mediante Auto de 29 de noviembre de 2011, que ese IVMDH, conocido como «céntimo sanitario», carecía de «finalidad específica», ya fuera ambiental, sanitaria o de cualquier otra naturaleza por tratarse de un gravamen puramente recaudatorio, por lo que resultaba contrario a la citada Directiva 2008/118/CE.

La sentencia *Jordi Besora* es continuista de la jurisprudencia del TJUE de la que se desprende que una finalidad específica es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario<sup>34</sup>. En el caso del IVMDH el TJUE constata, por una parte, que su recaudación ha sido afectada a la financiación de alguna de las competencias de los entes territoriales que exigen el tributo. Y, por otro lado, en la sentencia se afirma que el hecho de que el IVMDH exprese, mediante la cesión de competencias normativas, el reforzamiento de la autonomía tributaria de unos entes territoriales no deja de ser una característica netamente recaudatoria o presupuestaria del tributo<sup>35</sup>. En cuanto a la afectación de los ingresos, lo cierto es que el artículo 9, apartado 1, punto 3, de la Ley 24/2001 establecía que los rendimientos de dicho impuesto que resultasen de la suma del tipo de gravamen estatal y del tipo de gravamen establecido por la comunidad autónoma debían afectarse obligatoriamente a atender gastos sanitarios; no obstante, los rendimientos derivados de la aplicación del tipo de gravamen autonómico podían afectarse también a atender gastos en materia de medio ambiente. A juicio de la Generalitat de Catalunya y del Gobierno español ese dato normativo bastaba para aseverar que el IVMDH contribuía por su concepción e incidencia a la «finalidad específica» de reducir los costes sociales provocados por el consumo de hidrocarburos.

Pero la interpretación sostenida por la STJUE de 27 de febrero de 2014 (NFJ053503) es bien distinta. El TJUE comienza declarando que «ya que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un impuesto como el IVMDH tenga finalidad presu-

<sup>34</sup> SSTJUE de 24 de febrero de 2000, *Comisión/Francia*, asunto C-434/97, apartado 19 (NFJ008831); de 9 de marzo de 2000, *EKW y Wein & CO*, asunto C-437/97, apartado 31 (NFJ008916); y de 10 de marzo de 2005, *Hermann*, asunto C-491/03, apartado 16 (NFJ020054).

<sup>35</sup> Fundamentos 24 y 25, en línea con lo declarado en la STJUE, *EKW y Wein & CO*, asunto C-437/97, fundamento 33 (NFJ008916).

puestaria no basta, por sí mismo, a menos que se prive de todo contenido al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, para excluir que pueda considerarse que dicho impuesto tiene también una finalidad específica, en el sentido de esta disposición» (apdo. 27)<sup>36</sup>. Ahora bien, «tal afectación, que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, sea cual sea la finalidad perseguida. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, lo que privaría al impuesto indirecto armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 3, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta» (fundamento 29).

Conviene puntualizar, no obstante, que en esta sentencia no se rechaza de plano que la afectación de los recursos pueda ser, por sí sola, un factor que cumpla las exigencias inherentes a la «finalidad específica» que han de cumplir esos otros impuestos indirectos creados por los Estados y que gravan los mismos productos que el impuesto armonizado. Así lo advierte el abogado general, en los puntos 26 y 27 de sus conclusiones que hace suyas la sentencia que comentamos en su fundamento 28, al decir que la financiación por parte de autoridades regionales de competencias que les ha transferido el Estado en materia de sanidad y medio ambiente podría constituir un elemento que debiera tenerse en cuenta para identificar la existencia de una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE<sup>37</sup>. El dato presupuestario, por tanto, no es jurídicamente irrelevante a estos efectos. El problema del IVMDH, que ha derivado finalmente en la declaración de su incompatibilidad con el Derecho Europeo, estriba entonces en que la afectación de sus ingresos, aun cuando estaba prevista legalmente, se hacía en unos términos demasiado genéricos –financiación de gastos sanitarios y medioambientales– como para poder satisfacer el requerimiento de «finalidad específica» contenido en la directiva. Y es que, para el fallo del caso enjuiciado, es clave que el impuesto sobre hidrocarburos armonizado ya tiene como finalidad reducir los costes sociales (sanitarios y medioambientales) provocados por el consumo de hidrocarburos, como bien recuerda el abogado general en sus conclusiones (fundamento 21).

Ciertamente el IVMDH no habría sido declarado contrario al Derecho Comunitario si se hubiese tratado de un impuesto de naturaleza extrafiscal. Porque, una vez aclarado que la afectación genérica no constituye una «finalidad específica» en el sentido querido por la Directiva 2008/118/CE, sí la habría constituido en el caso de que el IVMDH hubiera sido concebido, «por lo que respecta a su estructura, en particular al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente» [fundamento 32 de la STJUE de 27 de febrero de 2014 (NFJ053503)]; algo que no sucedía en el caso del IVMDH.

<sup>36</sup> Ya en este sentido se pronunció el TJUE en su Sentencia *EKW y Wein & CO*, asunto C-437/97, fundamento 33 (NFJ008916).

<sup>37</sup> Y así lo tenía ya declarado el TJUE en su Sentencia *EKW y Wein & CO*, asunto C-437/97, fundamento 35 (NFJ008916).

Pues bien, una vez expuesta la posición del TJUE sobre el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, resulta necesario preguntarse si los impuestos creados por la Ley 15/2012 podrían correr la misma suerte que el derogado IVMDH. No estamos ante una cuestión menor dados los graves trastornos financieros que podría llevar aparejada la devolución hipotética de cantidades indebidamente ingresadas; devolución que en el caso *Jordi Besora* no se ha limitado en el tiempo por la mala fe que el TJUE ha apreciado en la conducta de las autoridades españolas. Dicho lo cual, se debe afirmar, en primer lugar, que el objeto de los impuestos regulados en la Ley 15/2012 coincide con uno de los productos sometidos a impuestos especiales armonizados: en concreto, la electricidad. En segundo lugar, debemos dar por hecho que la afectación de la recaudación producida por esos impuestos a determinados gastos –como son los costes del sistema eléctrico– no excluye una vulneración del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, ya que en la STJUE de 27 de febrero de 2014 (NFJ053503) se da por sentado que la afectación de los ingresos debe efectuarse a programas de gastos medioambientales o sanitarios. En tercer lugar, difícilmente cabe atribuir naturaleza ambiental, como *finalidad* específica, a ninguno de los impuestos creados por la Ley 15/2012, por cuanto dicha finalidad extrafiscal (ecológica) debería reflejarse, según se dice en la misma sentencia, en la estructura del presupuesto de hecho de los mismos, en particular en el régimen de exenciones y sobre todo en la base imponible u otros elementos de cuantificación como pueden ser bonificaciones, beneficios fiscales o cualquier otra técnica desgravatoria que module la carga tributaria por razón de la mayor o menor protección del entorno natural por los sujetos directa o indirectamente afectados por la exacción. El impuesto ambiental lo es precisamente por sus efectos, es decir, por los incentivos que produce y los impuestos que crea la Ley 15/2012 son puramente recaudatorios.

Ahora bien, la Directiva 2008/118/CE armoniza «impuestos indirectos» y los impuestos creados por la Ley 15/2012 se autocalifican como «directos», razón por la cual parecería que estos quedarían fuera del ámbito de aplicación de la directiva. Para intentar aclarar esta cuestión debemos acudir nuevamente a la ya citada STJUE de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke*, asunto C-5/14 (NFJ058602), que se planteó una posible vulneración del artículo 1 de la repetida directiva por parte del impuesto alemán sobre el combustible nuclear utilizado para producir comercialmente electricidad, sobre la base de la posibilidad previsible de «repercutir» el impuesto nacional al consumidor mediante el precio de la electricidad. En esa sentencia citada se señala de entrada que es posible la percepción simultánea de un impuesto sobre el consumo de energía eléctrica y de otro impuesto que grave las fuentes de producción de esa energía. A este respecto la sentencia invoca, en su fundamento 51, la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos<sup>38</sup> donde se dice que como máximo «existen dos maneras de incluir la electricidad en el ámbito de las disposiciones tributarias: gravando los combustibles utilizados en la producción de electricidad (impuesto al *input*) o gravando la propia electricidad (impuesto sobre el *output*)». De esta Propuesta, añade la sentencia, «no resulta que esos dos modos se excluyan, en principio, entre sí y la Comisión Europea admitió su complementariedad reservando, en dicha Propuesta, la posibilidad de que los Estados miembros añadan [al impuesto sobre el *output*] un gravamen al *input* [no armonizado] en el caso

<sup>38</sup> DO 1997, C 139, pág. 14.

de combustibles desde un punto de vista medioambiental». Para el TJUE la Comisión no tuvo en ese documento la intención de proponer a los Estados miembros la creación de una obligación de eximir de todo impuesto a los productos no comprendidos en el régimen impositivo armonizado.

En cualquier caso, según la STJUE de 4 de junio de 2015 (NFJ058602), los impuestos a que se refiere la Directiva 2008/118/CE son «indirectos», tal y como se desprende del considerando 9 de la directiva; lo cual quiere decir que gravan directa o indirectamente el «consumo» de los productos energéticos y la electricidad a los que se refiere la Directiva 2003/96/CE (fundamentos 56 y 57). No en vano, dice la sentencia, el propio artículo 4.2 de esta última directiva define el «nivel de imposición» que los Estados miembros aplican a los productos en cuestión como «la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su *puesta en consumo*» (la cursiva es mía). De ahí que, en definitiva, el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE –atendiendo a las diversas tradiciones de los Estados miembros– permite que esos Estados introduzcan, además del impuesto especial mínimo, «otros impuestos indirectos que persigan una finalidad específica». En suma, el repetido artículo hace referencia a «impuestos indirectos que gravan el consumo» de los productos armonizados. En el caso que se ventila en la STJUE de 4 de junio de 2015 (NFJ058602) la cantidad de electricidad producida, a juicio del TJUE, no viene directamente condicionada en el impuesto alemán enjuiciado por la cantidad de combustible nuclear utilizado, sino que puede variar en función de la naturaleza y las propiedades del combustible utilizado y del grado de rendimiento del reactor de que se trate (fundamentos 58 a 63).

Por otra parte, el impuesto «se percibe no directamente del consumidor del producto» armonizado<sup>39</sup> sino del «productor de electricidad», con lo cual el TJUE viene a confirmar que se trata de un impuesto directo y, por tanto, no armonizado. Es cierto que la STJUE de 4 de junio de 2015 (NFJ058602) admite, en línea con las conclusiones del abogado general (punto 61), que «el consumidor final podría, en principio, soportar íntegramente el peso económico de este impuesto de manera indirecta, si el productor incluyese su importe en el precio de cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para dicho productor». Ahora bien, para el TJUE resulta decisivo –y aquí se asume el análisis realizado por el tribunal remitente de la cuestión prejudicial– que el impuesto analizado «no puede repercutirse íntegramente al consumidor final de electricidad debido a la naturaleza particular de este producto, que no permite determinar el origen de una cantidad dada del mismo, y al mecanismo de formación del precio de la electricidad vigente en Alemania, caracterizado porque este precio es, en esencia, un precio único que resulta de las negociaciones en la Bolsa eléctrica» (fundamento 64). En consecuencia, no existe «una relación directa e indisoluble entre el uso de combustible nuclear y el consumo de la electricidad producida por un reactor de una central nuclear»; lo cual conduce a que el

<sup>39</sup> Como ocurría con el impuesto sueco que fue declarado incompatible con la Directiva 92/12/CEE por la STJCE de 10 de junio de 1999, asunto C-346/97 (NFJ007846), y que gravaba a las compañías comerciales aéreas por razón de las emisiones contaminantes provocadas por el consumo de queroseno, modulándose la cuantía del tributo sobre los datos del consumo. *Vid.* un comentario crítico a esta resolución en ORTIZ CALLE, E.: «Armonización comunitaria de la imposición especial de hidrocarburos y fiscalidad medioambiental», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 189, 2000, pág. 91 y ss.

impuesto tampoco pueda considerarse «calculado directa o indirectamente sobre la cantidad de electricidad en el momento de la puesta al consumo de ese producto», pues el impuesto no grava el consumo y no existe, en definitiva, vulneración del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE.

Si proyectamos esta jurisprudencia sobre los tributos de la Ley 15/2012, muy probablemente quedan a salvo de una posible vulneración del artículo 1 de la Directiva 2008/118/CE los Impuestos sobre la producción y almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos. Más dudas generan el Canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica y, sobre todo, el IVPEE, toda vez que este tributo, si bien designa como contribuyentes a los productores y tiene la naturaleza de directo, selecciona como objeto imponible directamente el producto armonizado «electricidad» y no un elemento auxiliar o resultante de tal producción como es el combustible nuclear, lo que haría ciertamente difícil negar la existencia de una relación indisoluble entre dicho elemento y el consumo de electricidad. Porque habrá que demostrar que las empresas que realizan las actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica no terminan trasladando económicamente sobre el consumidor –aunque sea vía precios y no a través de la repercusión formal y en factura de las cuotas– el coste representado por el IVPEE a través de los mecanismos previstos en el complejo mercado de producción de energía eléctrica, en el que tienen lugar las transacciones comerciales de compra y venta de energía y otros servicios relacionados con el suministro.

### 3. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES

#### 3.1. «TRIBUTOS ESPECIALES» Y AFECTACIÓN DE LOS INGRESOS

Entrando ahora en los problemas constitucionales de los nuevos impuestos regulados en la Ley 15/2012, es necesario preguntarse por su propia justificación. En efecto, el IVPEE no pretende gravar el consumo de energía eléctrica sino directamente la «capacidad económica de los productores» de la misma, como literalmente señala la exposición de motivos de la Ley 15/2012. Precisamente por ello el impuesto se autocalifica en el artículo 1 de dicha ley como directo. La incorrección técnica en que incurre el legislador es muy grave, pues cabe preguntarse cuál es esa especial manifestación de capacidad económica que se concreta en «la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central», de acuerdo con la definición de hecho imponible contenida en el artículo 2 de la misma ley. Más correcto hubiera sido reconocer que se grava una parte de los beneficios de los productores de energía eléctrica al objeto de financiar parcialmente los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 13 de la LSE. Se parte de la idea de que las instalaciones de generación originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten sobre las mismas, además de tomar en consideración los efectos medioambientales originados por tales infraestructuras y por la generación de electricidad. Y, según ya hemos apuntado, los productores de energía nuclear, así como los que utilizan aguas continentales para la generación de electricidad, resultan gravados adicionalmente a través de los impuestos ya mencionados: los que gravan

la producción de energía hidroeléctrica aprovechando el recurso natural citado, por un lado, y la producción y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, por otro.

Pues bien, creo que es necesario interrogarse, desde una perspectiva estrictamente jurídico-constitucional, por los motivos que existen, si es que los hubiera, para el establecimiento de estos impuestos sobre las empresas que operan en el sector eléctrico, cuando esas mismas empresas son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y, por lo tanto, sus beneficios ya son gravados por razón de la capacidad económica manifestada en la obtención de renta. Porque salvo que se aceptara, en línea con lo sugerido por la exposición de motivos de la Ley 15/2012, que la producción de energía eléctrica constituye en cuanto tal una manifestación de riqueza –lo cual evidentemente no es así–, resulta necesario buscar una justificación para la carga tributaria suplementaria que recae sobre las empresas de ese sector de la economía, lo que podría vulnerar los principios de capacidad económica, igualdad y generalidad consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución; máxime cuando, como antes hemos indicado, los impuestos que ocupan nuestra atención carecen de cualquier finalidad extrafiscal, ambiental o de cualquier otro tipo, al tratarse de tributos puramente recaudatorios que pretenden hacer frente al problema del déficit tarifario. Justamente estas razones son las que ha invocado el Tribunal Supremo en los Autos dictados el 14 de junio de 2016 en los que se plantean cuestiones de inconstitucionalidad en relación con doce artículos del IVPEE y los Impuestos que gravan la producción y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos; autos que enfatizan una «doble imposición económica» en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) en el caso del IVPEE, y en relación con las tasas que ya gravan el almacenamiento y la gestión de los residuos radiactivos para el supuesto de los impuestos de la Ley 15/2012 que recaen sobre la energía nucleoelectrónica; pues, aun reconociendo que no existe una prohibición constitucional expresa de doble imposición, para el Tribunal Supremo podría estarse vulnerando el artículo 31.1 al incidir estos tributos sobre la misma capacidad y carecer los creados por la Ley 15/2012 de finalidad ambiental<sup>40</sup>.

Urgiendo, pues, encontrar, si es que fuera posible, una justificación constitucional a los impuestos creados por la Ley 15/2012, creo que estos podrían encajar dentro de la categoría de los «tributos especiales» (*Sonderabgaben*) configurada por la doctrina científica y la jurisprudencia constitucional alemanas. Tributos en los que, al igual que sucede con los impuestos, su devengo no obedece a ningún tipo de contraprestación pero que, a diferencia de aquellos, no configuran como deudores a la generalidad de los contribuyentes sino, exclusivamente, a determinados grupos de personas seleccionadas para la financiación de específicas funciones públicas o actividades administrativas<sup>41</sup>.

<sup>40</sup> El planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad ha sido acordado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo al examinar los recursos de UNESA (Asociación Española de Industria Eléctrica), Iberdrola y Endesa contra las órdenes de Hacienda que establecen los modelos de dichos impuestos. Se trata de los Autos de 14 de junio de 2016, rees. núms. 2554/2014 (NFJ063074), 2955/2014 (NFJ063103), 3240/2014 (NFJ063081) y 3817/2014 (NFJ063082).

<sup>41</sup> Una visión de conjunto sobre el origen de esta categoría dogmática, su significado y cómo ha sido asimilada por la jurisprudencia constitucional alemana, en BIRK, DESENS y TAPPE, *Steuerrecht*, 16 Auflage, C. F. Müller, Heidelberg, 2015, Rz. 121 y ss.

Así, los «tributos especiales» son prestaciones patrimoniales públicas en cuyo presupuesto normativo no hay una actividad administrativa ni la concesión de una ventaja específica por los poderes públicos de la que el tributo constituya una suerte de contraprestación, de modo que desde la perspectiva de la estructura de su presupuesto de hecho o hecho imponible nos encontraríamos ante un impuesto. Un tipo singular de impuesto, pues estos *Sonderabgaben* presentan la característica de que los ingresos por ellos generados no afluyen a la caja general con que se sufragan indistintamente todos los gastos públicos, sino que nutren «fondos especiales» (*Sonderfonds*), con lo que se pone en cuestión la competencia constitucional del Parlamento sobre el presupuesto, lo cual aproxima estas figuras al fenómeno de lo que en España se ha conocido como parafiscalidad<sup>42</sup>.

A partir de estas premisas todo indica que nos encontramos aquí ante «tributos especiales», que resultan problemáticos desde el punto de vista constitucional, tanto por una posible colisión con el principio de igualdad, como debido a la erosión de la competencia del poder legislativo sobre el presupuesto y, por si ello no fuera suficiente, por su dudosa compatibilidad con otro principio, arraigado en el derecho público alemán, que es el de «Estado impositivo» (*Steuers-taatsprinzip*). En efecto, la Constitución alemana, a diferencia significativamente de la española, contiene una regulación muy detallada sobre la distribución de competencias normativas, de reparto de los ingresos y de gestión en relación con los impuestos, específicamente designados y, en consecuencia, constitucionalizados. De ello se deduce que la Constitución financiera adopta una decisión, que vincula lógicamente al legislador, en el sentido de que el sostenimiento de los gastos públicos debe descansar, esencialmente, en impuestos. Esto condiciona a los «tributos especiales» que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional alemana, únicamente son admisibles bajo el cumplimiento de rígidas condiciones que se hacen, si cabe, todavía más exigentes en el caso de que el «tributo especial» no persiga ninguna finalidad extrafiscal<sup>43</sup>.

Estas condiciones se concretan, en primer lugar, en la necesidad de que el nivel de Hacienda territorial que crea el «tributo especial» tenga competencias materiales sobre el ámbito o sector de la realidad en el que incide. En segundo lugar, la exacción debe seleccionar como obligado al pago a un «grupo homogéneo» que, por razón de sus intereses comunes o por sus características específicas, resulte claramente distinguible o separable de la generalidad de los contribuyentes y de otros grupos. En tercer lugar, dicho grupo, que soporta la carga tributaria especial, debe encontrarse más próximo que cualquier otro grupo o la generalidad de los contribuyentes a la actividad pública que se va a financiar mediante el «tributo especial», de manera que concurra en aquel una suerte de «responsabilidad en la financiación» (*Finanzierungsverantwortlichkeit*). Los ingresos producidos por el tributo especial deben ser utilizados, en cuarto lugar, mayoritariamente en beneficio del grupo (*gruppenmützig*). Y la quinta y última condición que exige el Tribunal Constitucional alemán se traduce en un deber concreto que incumbe al poder ejecutivo y al legislador,

<sup>42</sup> Sobre la parafiscalidad es todavía imprescindible MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, León, 1978.

<sup>43</sup> Vid. BIRK, DESENS y TAPPE, *Steuerrecht*, cit., Rz. 122 y ss.

al elaborar y aprobar los presupuestos, de informar en una sección específica del documento presupuestario acerca de la cuantía y el destino de los «fondos especiales»<sup>44</sup>.

Somos conscientes de los riesgos que supone trasladar mecánicamente y sin los debidos matices doctrinas jurisprudenciales o construcciones dogmáticas elaboradas y aplicadas en ordenamientos jurídicos extranjeros. Ahora bien, también hay que dejar constancia de las similitudes que se advierten en la creación de exacciones de dudosa naturaleza jurídica que seleccionan un círculo reducido de obligados y cuyos ingresos no financian indistintamente todos los gastos públicos, por lo que, cuanto menos, habrá que conceder que tales exacciones requerirán de alguna justificación que disipe las dudas que razonablemente se plantean en relación con los principios de igualdad tributaria<sup>45</sup> y de universalidad presupuestaria (arts. 31.1 y 134.2 de la Constitución). Trasladando esos requisitos elaborados por la jurisprudencia constitucional alemana a los impuestos creados por la Ley 15/2012, parece que el legislador estatal ostenta tanto competencias materiales como tributarias para regular fiscalmente el sector: en particular, los artículos 149.1.22.º y 25.º –por lo que hace a los aspectos materiales– y el artículo 149.1.14.º, en relación con los hacendísticos. Por otro lado, el grupo seleccionado como contribuyente de estos tributos es suficientemente homogéneo, por tratarse de las empresas productoras de energía eléctrica; empresas a las que cabe atribuir determinada «responsabilidad en la financiación» de los llamados «costes del sistema eléctrico», puesto que las instalaciones de los productores originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución para poder evacuar la energía eléctrica que vierten a las mismas y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro; razón por la cual está justificado que el tributo recaiga sobre ese «círculo restringido de contribuyentes», puesto que los gastos generados por estos tributos especiales serán utilizados en beneficio del grupo.

En cualquier caso, para el juicio de constitucionalidad adquiere relevancia el dato de que seguramente ninguno de los impuestos regulados en la Ley 15/2012 vaya a provocar doble imposición con el Impuesto sobre Sociedades porque, aun cuando los contribuyentes son sujetos pasivos, sin excepción, de este último tributo, la Resolución de 23 de diciembre de 2014, de la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta vinculante<sup>46</sup>, ha declarado que la cuota del IVPEE constituye un gasto contable fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, y con la condición de que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre

<sup>44</sup> Cfr. BIRK, DESENS y TAPPE, *Steuerrecht*, cit., Rz. 123-124.

<sup>45</sup> Esas dudas, como es de todo punto lógico, le han surgido al Tribunal Supremo en los autos de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de los que hemos dado cuenta en la nota 40 de este trabajo.

<sup>46</sup> V3371/2014 (NFC053385).

Sociedades. Al no existir tal precepto es perfectamente lícita la deducción de la cuota del IVPEE en la base imponible de aquel impuesto, deducción que debería extenderse a las cuotas de los restantes tributos regulados en la Ley 15/2012. No obstante, la doble imposición económica puede aparecer en relación con el IAE y así lo ha visto el Tribunal Supremo en los autos de planteamiento de cuestión de constitucionalidad de los que más arriba he dado cuenta.

Por otra parte, requiere de alguna justificación que los ingresos obtenidos por los impuestos regulados en la Ley 15/2012 se afecten a la financiación de los costes del sistema eléctrico, partiendo de que el artículo 13.2 d) de la LSE dispone que tales costes serán financiados mediante los ingresos del sistema eléctrico que comprenderán, entre otros, los peajes de acceso a las redes de transporte y distribución y los cargos que se establezcan para el pago de las otras partidas de costes que no sean cubiertas por otros ingresos, «las partidas provenientes de los Presupuestos Generales del Estado». Esto nos enfrenta directamente con la vieja cuestión de los impuestos finalistas o, lo que es lo mismo, de los tributos cuya recaudación queda afectada legalmente a la cobertura de gastos concretos; impuestos que rompen el principio de no afectación que explicita el artículo 27.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, al prescribir que «Los recursos del Estado [...] se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados». Los tributos finalistas han sido objeto de duras críticas por la ciencia hacendística por propiciar la creación de grupos de intereses, producir un estrechamiento de la flexibilidad en la gestión del presupuesto y eliminar la conveniente distancia entre la posición de contribuyente y los gastos sufragados. Desde el punto de vista constitucional resulta ya más complicado formular objeciones habida cuenta el rango legal del principio de no afectación. No obstante, conviene aclarar que si fuera posible entroncar dicho principio con el constitucionalizado de universalidad presupuestaria, la tacha de inconstitucionalidad se circunscribiría a la afectación en sí misma pero dejaría a salvo el tributo aisladamente considerado<sup>47</sup>. Cuestión distinta es que el legislador presupuestario siempre estaría en condiciones de dejar sin efecto la afectación dispuesta en una ley anterior, teniendo en cuenta que los presupuestos tienen naturaleza de ley en sentido formal y material como tempranamente declaró el Tribunal Constitucional; pues aunque el artículo 66 de la Constitución española atribuye a las Cortes Generales, de modo diferenciado, la potestad legislativa y la presupuestaria, no debe entenderse más que como relevancia de esta segunda función, pero no como declaración de que queda ajena a la primera. Así lo ratifica el artículo 134 de la Constitución que, al regular la Ley de Presupuestos, atribuye a las Cortes su «examen, enmienda y aprobación», en parangón con cualquier otra ley<sup>48</sup>. Todo ello sin perjuicio de que los criterios de *lex posterior derogat legi priori* y *lex specialis derogat legi generali* apoyarían que la Ley de Presupuestos desatendiera el

<sup>47</sup> *Vid.*, en la doctrina alemana planteando un problema muy similar, WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2005, pág. 426 y ss. Este autor apunta no obstante que, en ocasiones, la justificación de un «tributo especial» que carece de finalidad extrafiscal se encuentra precisamente en la afectación de sus ingresos a determinados gastos.

<sup>48</sup> SSTC 27/1981 (NFJ000001) y 76/1992 (NFJ001644), entre muchas otras; en la doctrina MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2015, pág. 828.

mandato legal de afectación. Y es que, en el fondo, no existe ninguna autovinculación del legislador (tampoco del presupuestario) porque ello colisionaría con el principio democrático. Ahora bien, si el poder presupuestario que la Constitución atribuye al Parlamento se identifica con la función constitucional de la Ley de Presupuestos en la que el órgano legislativo aprueba el programa económico presentado por el Gobierno de la Nación, señalando las grandes líneas de gasto en su globalidad y los ingresos que han de financiarlo, cabría atribuir al principio de no afectación un rango constitucional como manifestación del de universalidad presupuestaria, no en el sentido de impedir que excepcionalmente el conjunto de los ingresos no financie indistintamente el conjunto de los gastos, sino de invocar una justificación para quebrar esa valoración unitaria de los ingresos y gastos que se deriva de la norma fundamental<sup>49</sup>.

La justificación, en el caso que analizamos, se concretaría en la sostenibilidad económica y financiera del sistema eléctrico y en el conocido como déficit tarifario que pone en peligro la misma. Justamente esta situación que, aunque supuestamente coyuntural, viene prolongándose en el tiempo motivaría que los ingresos generados por los impuestos regulados en la Ley 15/2012 se afecten a la financiación del déficit tarifario. Pues el principio de sostenibilidad económica y financiera se ha erigido en un principio rector de las actuaciones de las Administraciones públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de la LSE. En virtud del mismo y tal como se subraya en la exposición de motivos de la citada ley, cualquier medida normativa en relación con el sector que suponga un incremento de coste para el sistema eléctrico o una reducción de ingresos deberá incorporar una reducción equivalente de otras partidas de costes o un incremento equivalente de ingresos que asegure el equilibrio del sistema. De esta manera se descarta definitivamente la posibilidad de acumulación de nuevos déficits a partir de la entrada en vigor de la LSE.

### 3.2. CONFLICTOS CON TRIBUTOS AUTONÓMICOS

Igualmente desde la perspectiva constitucional los nuevos gravámenes regulados en la Ley 15/2012 afectan a la distribución de competencias financieras. Hay que destacar que la ausencia de una política general en materia de fiscalidad de la energía, tanto a nivel estatal como comunitario europeo, se refleja en un marco normativo autonómico de gran complejidad y plagado de ineficiencias, que contrasta, además, con la necesidad de los operadores jurídicos y económicos –y también de las Haciendas Públicas– de contar con un referente claro capaz de satisfacer las mínimas exigencias de seguridad jurídica<sup>50</sup>. En efecto, es de notar que el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario ha criticado duramente las iniciativas legislativas autonómicas en este sector. Pues la mayoría de estos impuestos autonómicos se autodenominan como ambientales, pese a que muchos de ellos resultan inadecuados para conseguir

<sup>49</sup> Así, WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, cit., págs. 449-450.

<sup>50</sup> Cfr. VILLAR EZCURRA, M.: «Fiscalidad de la energía en el ámbito autonómico y ayudas de Estado», *RCyT*. CEF, núm. 393, 2015, pág. 32.

finés ecológicos –es decir, para modificar conductas dañinas para el medio ambiente a través de la internalización de costes– y presentan una mínima capacidad recaudatoria para las comunidades autónomas, al tiempo que resultan muy gravosos para los escasos sujetos pasivos afectados. Además, la falta de armonización o de una mínima coordinación incrementa los costes indirectos para los contribuyentes, dificulta la aplicación de las normas y constituye una importante barrera de entrada para posibles empresas de nueva creación que pretendan desarrollar las actividades gravadas. Por si no fuera ya bastante complejo el panorama, también algunas Haciendas locales han sido imaginativas a la hora de crear tasas medioambientales –fundamentalmente en el ámbito de los residuos y del aprovechamiento especial del dominio público, pero también sobre el ruido y las emisiones atmosféricas– sin que el Estado haya acertado a encauzar estas iniciativas a través de un adecuado marco normativo integrado en la Ley de Haciendas Locales<sup>51</sup>. En mi opinión, las iniciativas autonómicas y locales no merecen una descalificación general o apriorística, pues probablemente existen determinadas fuentes de contaminación cuyas externalidades puedan y deban ser abordadas fiscalmente desde los poderes autonómicos y locales, como podría ser el supuesto de los residuos y, en particular, el tratamiento fiscal de los vertederos. El problema reside más bien en que no se han aprovechado desde la instancia estatal o general las posibilidades de coordinación o armonización que ofrece el orden constitucional, preservando desde luego el espacio de autonomía que ese mismo orden reconoce a todas las Haciendas territoriales.

Si bien los primeros impuestos propios de las comunidades autónomas surgen a comienzos de los años 80 del pasado siglo, la explosión de la imposición energético-ambiental ha tenido lugar, en gran medida, en los últimos diez años en que se multiplican las iniciativas legislativas autonómicas en este sector, en parte motivadas por el deseo de encontrar nuevas fuentes de financiación en un escenario de crisis económica y financiera global. Y es que, en la actualidad, la mayoría de los impuestos ambientales autonómicos, bajo la forma de tributos propios, están precisamente relacionados con la energía, pudiendo agruparse en distintas categorías, a saber: Impuestos sobre las emisiones de gases contaminantes a la atmósfera, Impuestos sobre instalaciones y actividades que inciden en el medio ambiente, Impuestos sobre residuos energéticos; Cánones eólicos e Impuestos sobre aguas embalsadas<sup>52</sup>.

Para el objeto de nuestro análisis resulta imprescindible clarificar en qué situación jurídica quedan los tributos autonómicos que eventualmente puedan entrar en conflicto con los nuevos gravámenes estatales creados por la Ley 15/2012 y qué espacio resta a las comunidades autónomas para crear sus propios tributos en el sector energético. El propio legislador estatal es consciente de este problema, ya que la disposición adicional primera de la Ley 15/2012 prevé, en su apartado 1, que «En la medida en que los tributos que establece esta ley recaigan sobre hechos imponibles gravados por las comunidades autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre,

<sup>51</sup> Vid. el Informe..., cit., págs. 317-318.

<sup>52</sup> Cfr. VILLAR EZCURRA, M.: «Fiscalidad de la energía...», cit., pág. 40 y ss.

de Financiación de las Comunidades Autónomas», esto es, dicha disposición adicional remite al deber de compensación del Estado por la eventual pérdida de recursos financieros de las comunidades autónomas. Dicho artículo 6.2, como es sobradamente sabido, prohíbe que las comunidades autónomas establezcan tributos que recaigan «sobre hechos imponibles gravados por el Estado».

Pues bien, el nuevo IVPEE es perfectamente compatible con algunos tributos propios autonómicos sobre emisiones como el Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica (Ley 12/1995, de 29 de diciembre) que grava la emisión a la atmósfera de dióxido de azufre o cualquier otro oxigenado de azufre, así como de dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado de nitrógeno o, entre otros, con el Impuesto murciano por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera (Ley 9/2005, de 29 de diciembre) y los Impuestos catalanes sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial y sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria (Ley 12/2014, de 10 de octubre). En todos estos tributos autonómicos sobre emisiones la base imponible se calcula sobre el volumen de las sustancias contaminantes descargadas a la atmósfera, por lo que no solo no hay solapamiento con impuestos estatales que gravan el consumo de electricidad –como el Impuesto sobre la Electricidad [ya así lo declaró la STC 60/2013 (NFJ050497), en relación con el Impuesto castellano-manchego (Ley 16/2005, de 29 de diciembre) sobre emisiones a la atmósfera de dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno]– sino tampoco con los que inciden en la producción de la misma.

Por el contrario, directamente incompatible con el IVPEE es cualquier tributo autonómico que grave la *producción de energía eléctrica*. La STC 196/2012 (NCJ057491) ya declaró inconstitucional la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, que regulaba un tributo de estas características, al coincidir su hecho imponible con el del IAE. Mucho más recientemente fue declarado inconstitucional, por la STC 74/2016 (NCJ061182), el Impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (Ley 12/2014, de 10 de octubre); el tributo autonómico escogía como hecho imponible la «utilización de combustible nuclear» y el estatal, creado por la Ley 15/2012, la «producción» del mismo, diferencia de dicción que lógicamente no ha impedido al Tribunal Constitucional apreciar la existencia de doble imposición. Apuntemos que con anterioridad la STC 60/2013 (NFJ050497) declaró inconstitucional el hecho imponible «producción termonuclear de energía eléctrica» del Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (Ley 16/2005) por coincidir su hecho imponible, una vez más, con el de IAE y carecer de finalidad medioambiental; evidentemente, por hipótesis también cabría haber apreciado coincidencia de hechos con el último impuesto estatal citado y con el IVPEE.

Los impuestos autonómicos que gravan la producción, la distribución o el transporte de energía eléctrica *por relación a las instalaciones* en las cuales se realizan tales actividades no se solapan con el IVPEE y no plantean problemas de constitucionalidad si respetan la doctrina sentada en la STC 289/2000 (NFJ010001), que declaró inconstitucional el Impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (Ley 12/1991, de 20 de diciembre), es decir, si persiguen realmente un objetivo extrafiscal de protección ambiental, que estaría relacionado con el impacto visual o paisajístico de dichas instalaciones. Sería el caso, por poner un ejemplo sig-

nificativo, del Impuesto asturiano sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (DLeg. 1/2014, de 23 de julio); tributo cuyo presupuesto normativo está constituido por la realización por el sujeto pasivo, mediante instalaciones y demás elementos patrimoniales de, entre otras, las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica, calculándose la base imponible sobre el parámetro de la extensión kilométrica de las instalaciones y el número de postes, torres y antenas.

Impuestos como el castellano-leonés, entre muchos otros, sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada (DLeg. 1/2013, de 12 de septiembre) podrán seguir exigiéndose, siempre que se cuantifiquen utilizando parámetros distintos al valor económico de la energía producida, que es el método de cálculo de la base imponible utilizado por el IVPEE, y se apliquen exclusivamente a aguas embalsadas mediante presas situadas en el territorio de una comunidad autónoma, esto es, no recaigan sobre las aguas intercomunitarias, sobre las cuales el Estado es competente, para evitar que el objeto imponible autonómico coincida con el del Canon estatal por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica. Los hechos imponibles de los llamados cánones eólicos, del que constituye un buen ejemplo el gallego (Ley 8/2009, de 22 de diciembre) no coinciden con los de ninguno de los tributos creados por la Ley 15/2012, al gravarse la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores, cuantificándose el tributo por referencia al número de aerogeneradores al que se aplican determinadas unidades monetarias para calcular la cuota.

Mención aparte merecen, por un lado, el Impuesto extremeño que grava las actividades de producción, almacenaje y transformación de energía eléctrica (DLeg. 2/2006, de 12 de diciembre), que fue declarado inconstitucional por la STC 22/2015 (NFJ057547) por coincidir su hecho imponible con el del IAE. La base imponible en el impuesto extremeño se calculaba, para la actividad de producción, por la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en kilovatios/hora. Significativamente se declaraba no sujeta la producción de energía eléctrica en instalaciones que utilizaran como energía primaria la energía solar o la eólica y en centrales que empleasen como combustible principal la biomasa o el biogás, salvo que estas alteraran de modo grave y evidente el medio ambiente. Los ingresos recaudados financiaban programas de fomento de energías renovables, tecnologías limpias y ahorradoras de energía, así como medidas de descontaminación y mejoras ambientales en el sector energético y programas de utilización racional de la energía que fomentaran el ahorro de la misma. Y, por otra parte, idéntica suerte debería correr –es decir, la declaración de inconstitucionalidad– el Impuesto valenciano sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (Ley 10/2012, de 21 de diciembre), que grava por los mismos motivos que el impuesto extremeño la producción de energía eléctrica, declarando exentas las mismas producciones (solar, eólica, etc.) que el impuesto extremeño declaraba no sujetas, existiendo en lo tocante a la base imponible también identidad de parámetros. Ambos impuestos introducen, como acabo de señalar, elementos ambientales en la regulación de los supuestos de exención y no sujeción, al otorgar un trato favorable a determinados tipos de energía como la solar y la eólica. Pues bien, la introducción de esos elementos ambientales, mediante la previsión de supuestos exentos o no sujetos o la afectación de la recaudación a programas de gasto público para la protección del entorno natural, resulta insuficiente para justificar la constitucionalidad de estos tributos a la luz de la doctrina sentada por la STC

179/2006 (NFJ022731), pues la finalidad extrafiscal debe plasmarse en la estructura del hecho imponible y no solo en la regulación de los supuestos de exención o no sujeción.

En cualquier caso, el IVPEE, que grava con carácter general la actividad de producción de energía eléctrica, no debería coexistir con los tributos autonómicos que someten a imposición determinadas modalidades específicas de producción energética, o los que gravan las actividades de transporte o distribución de energía eléctrica por referencia a las instalaciones precisas para realizar tales actividades, sin introducir verdaderos elementos de extrafiscalidad en su régimen jurídico. Esta afirmación se sustenta en que esos tributos incurren en inconstitucionalidad, como el Tribunal Constitucional ya lo ha declarado en relación con alguno de esos impuestos autonómicos [SSTC 289/2000 (NFJ010001), 179/2006 (NFJ022731) y 196/2012 (NCJ057491)], toda vez que cualquier tributo autonómico que suponga doble imposición al hacer recaer una carga tributaria sobre cualquier actividad económica ya gravada por un tributo estatal (o local) y que no tenga carácter extrafiscal, debe ser expulsado del ordenamiento por incurrir en inconstitucionalidad y contradecir, junto a ello, la propia lógica del reparto de competencias de acuerdo con el criterio de legislación concurrente. Y conviene destacar, como han declarado las SSTC 289/2000 (NFJ010001) (FJ 5), 60/2013 (NFJ050497), (FJ 3) y 53/2014 (NCJ058422) (FJ 3), que para que un tributo pueda calificarse de extrafiscal de su régimen jurídico deben derivarse medidas de estímulo, bien en sentido negativo o positivo, que influyan en las conductas de los sujetos afectados por el tributo en la dirección adecuada para la consecución de la finalidad de ordenación pretendida, no bastando declaraciones enfáticas del legislador invocando principios o valores constitucionales.

En relación con el impuesto estatal creado en la Ley 15/2012 sobre el almacenamiento de residuos radiactivos, tenemos que decir que la STC 196/2012 (NCJ057491) declaró inconstitucional el impuesto castellano-manchego que gravaba el almacenamiento de residuos radiactivos (Ley 11/2000, de 26 de diciembre). Poco después la STC 60/2013 (NFJ050497) anuló otro impuesto castellano-manchego similar (Ley 16/2005, de 29 de diciembre), en el que la única diferencia que se introducía consistía en modular los tipos de gravamen aplicables en función de la alta, media o baja actividad de los residuos radiactivos almacenados. El tribunal fundamenta en ambas sentencias las declaraciones de inconstitucionalidad en que los impuestos autonómicos no son extrafiscales con una finalidad medioambiental, sino que gravan el mero ejercicio de una actividad económica; razón por la cual existe un solapamiento con el hecho imponible del IAE. La doble imposición se daría también de forma evidente con el impuesto regulado en la Ley 15/2012. La propia STC 196/2012 (NCJ057491) advierte de que su doctrina no es contradictoria con el ATC 456/2007 que no apreció tacha de inconstitucionalidad en el Impuesto andaluz sobre depósitos de residuos radiactivos, creado por la Ley 18/2003, al apreciar una finalidad extrafiscal en este último que estaba ausente en el castellano-manchego. No obstante, la disposición adicional decimoquinta de la Ley 7/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014, deja sin efecto, mientras exista un impuesto estatal que grave el mismo hecho imponible, los artículos 56 a 64 de la citada Ley 18/2003 en los que se regula el impuesto autonómico. La Hacienda estatal, por mandato expreso del artículo 6.2 de la LOFCA, deberá compensar a la comunidad autónoma la disminución de ingresos causada por el ejercicio por el Estado de su potestad originaria de establecer tributos al crear mediante la Ley 15/2012 el Impuesto sobre almacenamiento de residuos radiactivos.

#### 4. CONCLUSIONES

La acumulación de impuestos en el sector eléctrico no responde a una idea clara por parte del legislador de las líneas fundamentales que deben inspirar la fiscalidad en este ámbito de la realidad social. Esa falta de sistema produce problemas de encaje en los ordenamientos comunitario y constitucional. Desde la perspectiva del régimen de ayudas de Estado, los impuestos que gravan a las centrales nucleares pueden afectar a la libre competencia en la medida en que existe un marco fiscal general de referencia para los productores en el sector eléctrico, constituido por el IVPEE y del que ya son contribuyentes los productores de energía nucleoelectrónica, y la justificación basada en el principio quien contamina paga decae por la existencia de tasas por la prestación de servicios de gestión de residuos radiactivos. Igualmente resulta cuestionable la sobreimposición a que se someten las centrales hidroeléctricas que utilizan aguas continentales. También desde el punto de vista del Derecho Europeo no cabe descartar una infracción del artículo 1 de la Directiva 2008/118/CE, que limita la facultad de los Estados miembros de crear impuestos sobre consumos específicos, en el caso de que la carga tributaria representada por impuestos como el IVPEE, a través del complejo mecanismo de formación del precio de la electricidad, acabara recayendo sobre los consumidores. Desde el punto de vista constitucional, la primera objeción que surge del análisis del régimen jurídico de los impuestos creados por la Ley 15/2012 guarda relación con el fundamento de unos gravámenes que recaen sobre un círculo muy restringido de contribuyentes que ya satisfacen otros tributos por la capacidad económica que manifiestan por la obtención de renta, lo que puede contravenir los principios de igualdad y generalidad dada la doble imposición económica que esta situación genera, sobre todo en relación con el IAE. El destino dado a la recaudación para la financiación del déficit tarifario también requiere de una justificación; un destino que, pese a quebrar el principio de relevancia constitucional de no afectación entre ingresos y gastos, se puede fundamentar en la responsabilidad que cabe atribuir a las empresas del sector en la financiación de los costes del sistema eléctrico y en la corrección del citado déficit. Por último, los impuestos regulados en la Ley 15/2012 han estrechado el espacio fiscal propio de las comunidades autónomas en materia energética, aunque sigue existiendo un campo relativamente amplio para tributos que gravan emisiones contaminantes a la atmósfera o que incorporen, en general, una verdadera finalidad ambiental; sin perjuicio de la necesidad de que, desde la instancia estatal, se implementen de una vez medidas de coordinación y armonización que encaucen el legítimo ejercicio del poder tributario autonómico en esta materia.